



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch die Mag. Werner Hofer Steuerberatung GmbH, vom 1. August 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes Kitzbühel Lienz vom 4. Juli 2006 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 2000 bis 2004 sowie Einkommensteuer für die Jahre 2000 bis 2004 und Festsetzung von Anspruchszinsen (§ 205 BAO) für die Jahre 2000 bis 2004 entschieden:

Der Berufung gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 2000 bis 2004 wird Folge gegeben. Die angefochtenen Wiederaufnahmsbescheide werden aufgehoben.

Die Berufung gegen die aufgrund der verfügten Wiederaufnahme erlassenen Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2000 bis 2004 wird gemäß § 273 Abs. 1 lit. a BAO als unzulässig zurückgewiesen.

Die Berufung gegen die Bescheide betreffend Festsetzung von Anspruchszinsen für die Jahre 2000 bis 2004 wird als unbegründet abgewiesen. Die angefochtenen Bescheide betreffend Festsetzung von Anspruchszinsen für die Jahre 2000 bis 2004 bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der als Land- und Gastwirt tätige Abgabepflichtige erhält Entschädigungen im Zusammenhang mit der Einräumung von Dienstbarkeiten an eine Liftgesellschaft. Im Zuge der Einreichung der

Steuererklärungen wurden diese Entschädigungen großteils als Abgeltungen des Ertragsausfalls, der Wirtschafterschwernis und der Bodenverschlechterung behandelt und dementsprechend als „*Schadensvergütung*“ bei der Besteuerung außer Ansatz gelassen. Der auf die Abgeltung der Rechtseinräumung entfallende Anteil der Entschädigungen wurde demgegenüber als steuerpflichtig behandelt. Die in den Dienstbarkeitsverträgen enthaltene vertragliche Gestaltung der vereinbarten Gegenleistungen bildete für den Abgabepflichtigen die Grundlage für die Aufteilung der Entschädigungen in einen nicht steuerbaren und steuerpflichtigen Teil.

Nachdem das Finanzamt für die Jahre 2000 bis 2004 erklärungsgemäße Veranlagungen zur Einkommensteuer durchgeführt hatte, hegte es Zweifel an der Richtigkeit der gewählten Ansätze für Ertragsentgang, Wirtschafterschwernis, Bodenwertminderung und Rechtseinräumung. Es wurde eine Nachschau gemäß § 144 BAO durchgeführt, im Zuge derer die Richtigkeit der vom Abgabepflichtigen angesetzten Beträge unter Beiziehung eines sachkundigen Bediensteten des bundesweiten Fachbereiches Gebühren, Verkehrssteuern und Bewertung überprüft wurde. Dabei wurde der in den Entschädigungen enthaltene Anteil an nicht steuerbarer „*Schadensvergütung*“ neu ermittelt. Zudem wurden bei der Ermittlung der steuerpflichtigen Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft auch Freikarten der Liftgesellschaft als geldwerter Vorteil in die Berechnung miteinbezogen (vgl. die Niederschrift über die Nachschau vom 27. Juni 2006, Bp 123).

Am 4. Juli 2006 erließ das Finanzamt – nach Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO von Amts wegen – neue Sachbescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2000 bis 2004, mit denen die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft auf der Grundlage der Ergebnisse der Nachschau angesetzt wurden. Gegen diese Verfahrens- und Sachbescheide erhob der Abgabepflichtige am 1. August 2006 fristgerecht Berufung. Er bekämpfte die Wiederaufnahme des Verfahrens mit der Begründung, dass dem Finanzamt im Zuge der Einreichung der Einkommensteuererklärungen auch eine Beilage übermittelt worden sei, mit der der Sachverhalt vollständig offen gelegt worden sei. Das Finanzamt habe aus dieser Beilage klar ersehen können, in welcher Höhe er „*Vergütungen für Schiabfahrten*“ erhalten habe und in welchem Ausmaß und aus welchem Grund diese Vergütungen als „*Schadensvergütung*“ steuerfrei behandelt worden seien. Das Finanzamt habe diese jährlich offen gelegte Vorgangsweise immer akzeptiert, obwohl es ihm aufgrund dieser Offenlegung jederzeit möglich gewesen wäre, einen anders lautenden Bescheid zu erlassen. Auf das Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln könne daher die Wiederaufnahme nicht gegründet werden. Die angefochtenen Sachbescheide wurden mit der Begründung bekämpft, dass - im Hinblick auf die auf Aufhebung gerichteten Einwendungen gegen die

Wiederaufnahmsbescheide - im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO auch keine im Spruch anders lautenden Bescheide herbeigeführt werden könnten.

Am 4. Juli 2006 erließ das Finanzamt auch Bescheide betreffend Festsetzung von Anspruchszinsen (§ 205 BAO) für die Jahre 2000 bis 2004, die mit Berufung vom 1. August 2006 ebenfalls bekämpft wurden. Es wurde deren ersatzlose Aufhebung beantragt, weil auch die zugrunde liegenden Einkommensteuerbescheide aufzuheben seien.

Nachdem das Finanzamt am 20. Dezember 2006 eine abweisende Berufungsvorentscheidung erlassen hatte, stellte der Abgabepflichtige am 18. Jänner 2007 fristgerecht den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Über die Berufung wurde erwogen:

1) Berufung gegen die Wiederaufnahmsbescheide:

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 4. Juli 2006 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 2000 bis 2004 wurden vom Finanzamt wie folgt „begründet“:

„Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte gem. § 303 (4) BAO, weil Tatsachen und Beweismittel 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) 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, es unterblieb auch ein Verweis auf die Niederschrift über die Nachschau vom 27. Juni 2006. 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*“ der die Wiederaufnahme des Verfahrens verfügenden Bescheide vom 4. Juli 2006 die Darstellung der Wiederaufnahmsgründe (insbesondere die Darstellung der maßgebenden, neu hervorgekommenen Tatsachen und Beweismittel) zur Gänze fehlt, ist der Berufung vom 1. August 2006 gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Einkommensteuer für die Jahre 2000 bis 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).

2) Berufung gegen die Sachbescheide:

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 Einkommensteuer für die Jahre 2000 bis 2004 scheiden demnach die für die genannten Jahre ergangenen neuen Sachbescheide vom 4. Juli 2006 betreffend Einkommensteuer aus dem Rechtsbestand aus. Die Berufung gegen die nicht mehr dem Rechtsbestand angehörenden Einkommensteuerbescheide ist somit als unzulässig geworden zurückzuweisen.

3) 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 2000 bis 2004 mit Ablauf der Jahre 2000 bis 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 Stammapgabenbescheid 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 die Bescheide betreffend Festsetzung von Anspruchszinsen für die Jahre 2000 bis 2004 ist daher als unbegründet abzuweisen, unabhängig vom Ausgang der Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide dieser Jahre (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 14. Februar 2008