



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des a, vertreten durch Dr. Winkler & Partner, WTH-KEG, 6370 Kitzbühel, Josef-Pirchlstraße 5, vom 16. Jänner 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes Innsbruck vom 14. Dezember 2006 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs.4 BAO hinsichtlich Einkommensteuer 2001 bis 2004, Aufhebung gemäß § 299 BAO hinsichtlich Einkommensteuer 2005, Einkommensteuer 2001 bis 2005 sowie Anspruchszinsen 2001 bis 2004 entschieden:

Der Berufung gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer 2001 bis 2004 wird Folge gegeben. Die Bescheide werden gemäß § 289 Abs.2 BAO ersatzlos aufgehoben.

Der Berufung gegen den Bescheid über die gemäß § 299 BAO verfügte Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2005 wird Folge gegeben. Der Bescheid wird gemäß § 289 Abs.2 BAO ersatzlos aufgehoben.

Die Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 2001 bis 2005 wird gemäß § 273 Abs.1 lit.a BAO als unzulässig zurückgewiesen.

Die Berufung gegen die Bescheide über Anspruchszinsen 2001 bis 2004 wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Die Einkommensteuerverfahren betreffend den Berufungswerber (Bw.) für die Jahre 2001 bis 2004 wurden von der Abgabenbehörde I. Instanz mit Bescheiden vom 14. Dezember 2006

gemäß § 303 Abs. 4 BAO wiederaufgenommen sowie der Einkommensteuerbescheid 2005 gemäß § 299 BAO aufgehoben und neue Einkommensteuerbescheide 2001 bis 2005 erlassen. Ebenfalls mit Datum 14. Dezember 2006 wurden von den geänderten Grundlagen ausgehende Anspruchszinsenbescheide betreffend die Jahre 2001 bis 2004 erlassen.

In der Berufung wird angeführt, die Abgabenbehörde habe mit den angefochtenen Bescheiden elementare Verfahrensvorschriften der BAO verletzt. So seien die Bestimmungen der § 147 ff BAO missachtet worden. Für GPLAs seien alle Bestimmungen der Bundesabgabenordnung, die für Prüfungen nach § 147 BAO relevant seien, anwendbar, demzufolge seien die Bestimmungen nach § 149 BAO betreffend Schlussbesprechung und nach § 150 BAO betreffend Bericht in vollem Umfang zu beachten. Durch die Überleitung des § 151 BAO in § 147 BAO durch das AbgÄG 2003 würden alle Regelungen betreffend Außenprüfungen für GPLAs anwendbar. Den angefochtenen Bescheiden fehle eine Begründung, offensichtlich resultiere die Wiederaufnahme des Verfahrens sowie die Bescheiderlassung auf Grundlage einer GPLA bei der Firma "b" mit dem Sitz in 6020 Innsbruck. Das Ergebnis dieser GPLA sei dem Bw. nicht mitgeteilt worden, ebenso wenig sei dem Bw. die Möglichkeit einer Stellungnahme gegeben worden. Ein schriftlicher Bericht fehle, ebenso wenig sei eine Schlussbesprechung abgehalten worden. Die Abgabenbehörde habe daher ihre Ermittlungspflichten verletzt, gegen den Grundsatz des Parteiengenhörs verstoßen und die Begründungspflicht verletzt. Die Bescheide würden das Ergebnis der Betriebsprüfung vom 30. Mai 2001, mit welchem der offensichtlich zugrunde liegende Sachverhalt bereits seitens der Abgabenbehörde eindeutig überprüft und gewürdigt worden sei, missachten. Es werde dazu auf die Ausführungen von Tz 16a des Berichtes: "Das Beteiligungsausmaß von Ehepartnern im Wege des Mitunternehmermodellss wird von 50 % auf 33 % beginnend ab 1. Februar 2001 reduziert". Diese Feststellungen seien in der im vergangenen Jahr durchgeführten Betriebsprüfung beibehalten worden. Entsprechend dieser Prüfungsfeststellung seien die Ehepartnerbeteiligungen berechnet worden, insofern die angefochtenen Bescheide das Gebot von Treu und Glauben verletzen würden. Es werde daher die ersatzlose Aufhebung der Bescheide beantragt.

Die Berufung wurde ohne Erlassung von Berufungsvorentscheidungen direkt der Abgabenbehörde II. Instanz mit dem Antrag auf Entscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

1) Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs.4 BAO hinsichtlich Einkommensteuer 2001 bis 2004:

Gemäß § 303 Abs 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen 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.

Laut Lehre und Rechtsprechung sind die Wiederaufnahmegründe in der Begründung anzuführen. Dies ist nicht zuletzt deshalb notwendig, weil nach der Judikatur des VwGH (zB 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) sich die Berufungsbehörde bei der Erledigung der gegen die Verfügung der Wiederaufnahme gerichteten Berufung auf keine neuen Wiederaufnahmegründe stützen kann. Sie kann lediglich beurteilen, ob die von der Abgabenbehörde erster Instanz angeführten Gründe eine Wiederaufnahme rechtfertigen. "Neue" Wiederaufnahmegründe könnten (nach Aufhebung des Wiederaufnahmebescheides mit Berufungsentscheidung) neuerlich zu einer Verfügung der Wiederaufnahme durch die Abgabenbehörde erster Instanz führen. Die fehlende Angabe der Wiederaufnahmegründe in der Begründung des mit Berufung angefochtenen Bescheides ist nicht nur in der Berufungsentscheidung, sondern auch in der Berufungsvorentscheidung nicht "nachholbar" (aM Rauscher, SWK 2003, S 637; Setina, SWK 2004, S 55). Dies ergibt sich insbesondere daraus, dass die für Berufungsvorentscheidungen bestehende Änderungsbefugnis (§ 276 Abs 1) ident ist mit jener für Berufungsentscheidungen (§ 289 Abs 2 zweiter Satz). Weiters ist im zweitinstanzlichen Berufungsverfahren für die Rechtmäßigkeit des angefochtenen Bescheides (und nicht über jene der Berufungsvorentscheidung) zu entscheiden. Weiters hat die Begründung die für die Ermessensübung maßgebenden Überlegungen zu enthalten (vgl zB BMF, AÖF 1986/155; VwGH 21.3.1996, 94/15/0085; 9.7.1997, 96/13/0185), (Ritz³, Bundesabgabenordnung, Kommentar, Tz 3 zu § 307 BAO). Es dürfen somit Wiederaufnahmegründe weder im erstinstanzlichen noch im zweitinstanzlichen Berufungsverfahren nachgeschoben werden.

Die Begründung der angefochtenen Wiederaufnahmebescheide lautet jeweils wie folgt: *"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."*

Laut Rechtsprechung des VwGH ist zwar der Verweis auf Feststellungen einer abgabenbehördlichen Prüfung, die darüber aufgenommene Niederschrift und den Prüfungsbericht grundsätzlich zulässig, um eine Wiederaufnahme zu begründen, die Feststellungen müssen dem Bescheidadressaten allerdings auch bekannt gegeben worden sein.

Die Lohnsteuerprüfung (GLPA) hat im Streitfall nicht beim Bw., sondern bei der Firma b stattgefunden, wobei die Prüfungsergebnisse unbestrittenermaßen dem Bw. nicht mitgeteilt wurden. Da die Prüfung bei der Firma b zum Zeitpunkt der Erlassung der Wiederaufnahmebescheide vom 14. Dezember 2006 noch nicht abgeschlossen war, weil die Schlussbesprechung erst am 7. März 2007 stattgefunden hat, ist eine Übermittlung der vollständigen Prüfungsunterlagen von vornherein auch nicht möglich gewesen. Gesamthaft betrachtet ist daher der Verweis auf einen für den Bw. nicht zuordnenbaren und nicht bekannt gegebenen bzw. zum Zeitpunkt der Erlassung des betreffenden Bescheides noch gar nicht existenten Prüfungsbericht nicht ausreichend zur Begründung der Wiederaufnahmebescheide. Demzufolge kann dahingestellt bleiben, ob nunmehr tatsächlich taugliche Wiederaufnahmegründe vorliegen bzw. aus welchen Gründen die Wiederaufnahmebescheide angefochten wurden.

Der Berufung war Folge zu geben und waren die Bescheide betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer 2001 bis 2004 ersatzlos aufzuheben.

2) Aufhebung gemäß § 299 BAO des Einkommensteuerbescheides 2005:

Die Abgabenbehörde erster Instanz kann gemäß § 299 Abs. 1 BAO idF des Abgaben-Rechtsmittel-Reformgesetzes (AbgRmRefG, BGBl I 97/2002) auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist.

Mit dem aufhebenden Bescheid ist der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden (§ 299 Abs. 2 BAO). Durch die Aufhebung des aufhebenden Bescheides (Abs. 1) tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor der Aufhebung (Abs. 1) befunden hat (§ 299 Abs. 3 BAO).

§ 299 BAO gestattet Aufhebungen nur, wenn der Bescheid sich als nicht richtig erweist. Der Inhalt eines Bescheides ist nicht richtig, wenn der Spruch des Bescheides nicht dem Gesetz entspricht (vgl. Ritz³, Bundesabgabenordnung, Kommentar, Tz 9 und 10 zu § 299 BAO).

Die Aufhebung liegt im Ermessen der Abgabenbehörde; dies unabhängig davon, ob sie von Amts wegen oder auf Antrag erfolgt oder ob sich die Maßnahme zu Gunsten oder zu Ungunsten des Abgabepflichtigen auswirkt. Ermessensentscheidungen erfordern eine Abwägung und Anführung der ermessensrelevanten Umstände. Diese Abwägung ist nach Maßgabe des § 93 Abs. 3 lit. a BAO in der Begründung des Aufhebungsbescheides darzustellen. Ermessensentscheidungen sind weiters nach § 20 BAO nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen (vgl. Ritz, Aufhebung von Bescheiden nach § 299 BAO, ÖStZ 2003/240).

Die Begründung des Aufhebungsbescheides hat nach Maßgabe des § 93 Abs. 3 lit. a BAO das Vorliegen der Voraussetzungen des § 299 BAO darzulegen (vgl. Ritz, Aufhebung von Bescheiden nach § 299 BAO, ÖStZ 2003/240). In der Bescheidebegründung von Aufhebungsbescheiden müssen nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. zB VwGH 2.7.1998, 98/16/0105) die Aufhebungsgründe enthalten sein. Nach Maßgabe des § 93 Abs. 3 lit. a BAO haben Bescheide ua. eine Begründung zu enthalten, sofern sie von Amts wegen oder aufgrund eines Parteienanbringens erlassen wurden, welchem nicht vollinhaltlich stattgegeben wurde. Erst die Begründung macht den Bescheid für den Abgabepflichtigen nachvollziehbar und kontrollierbar. Die Bescheidebegründung ist für einen effizienten Rechtsschutz des Abgabepflichtigen von grundlegender Bedeutung. Der Abgabepflichtige soll nicht rätseln müssen, warum ihm eine Abgabe vorgeschrieben wird (vgl. Ritz³, Bundesabgabenordnung, Kommentar, Tz 10 zu § 93 BAO). Die Begründung hat weiters die Gründe für die Ermessensübung eingehend darzustellen (vgl. VwGH 29.9.1993, 92/13/0102).

Den strittigen Aufhebungsbescheid begründete das Finanzamt wörtlich wie folgt:

"Gemäß § 299 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde erster Instanz auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist."

Die gegenständliche Begründung des Aufhebungsbescheides erfüllt das Erfordernis einer ausreichenden Begründung zweifellos nicht, zumal darin keinerlei sachliches Vorbringen seitens des Finanzamtes, sondern lediglich eine wortwörtliche Wiedergabe jener gesetzlichen Bestimmungen, welche die Zulässigkeit einer amtswegigen Aufhebung an sich normieren, enthalten war. Aus der vorliegenden Begründung kann sohin nicht entnommen werden, welche konkreten Sachverhalts- bzw. Tatbestandselemente die Abgabenbehörde zu der streitgegenständlichen Aufhebung nach § 299 BAO berechtigten. Die Wiedergabe des Gesetzeswortlautes ohne Darlegung eines die Aufhebung begründenden konkreten Sachverhaltes stellt keine ausreichende Begründung für das konkrete Vorliegen der Voraussetzung des § 299 BAO dar. Zudem fehlt im konkreten Fall auch die Darstellung der Überlegungen zur Ermessensausübung (der Vollständigkeit halber ist hier anzumerken, dass ein Begründungsmangel hinsichtlich der Ermessensentscheidung allein nicht als wesentlich gilt und für sich allein nicht zur Bescheidaufhebung geführt hätte; vgl. Stoll, BAO, Kommentar, Seite 2944).

Als Begründung für eine Aufhebung ist auch ein bloßer Verweis auf die Begründung eines anderen Bescheides ausreichend, sofern dessen Inhalt dem Bescheidadressaten bekannt ist, wenn aus diesem die Aufhebungsgründe hervorgehen und darin auch Überlegungen zur

Ermessensausübung dargestellt sind (vgl. VwGH 17.12.2002, 97/14/0023; VwGH 25.9.2002, 97/13/0123). Auch ein solcher Verweis liegt gegenständliche nicht vor.

Aus den angeführten Gründen ist der ergangene Aufhebungsbescheid mit einem wesentlichen Begründungsmangel behaftet.

Es hatte daher die Aufhebung des angefochtenen Aufhebungsbescheides zu erfolgen.

3) Sachbescheide betreffend Einkommensteuer 2001 bis 2005:

Zu den Sachbescheiden betreffend Einkommensteuer 2001 bis 2004:

Es hatte auf Grund des o.a. die Aufhebung der Wiederaufnahmebescheide zu erfolgen.

Dadurch treten die Einkommensteuerverfahren für die Jahre 2001 bis 2004 nach § 307 Abs 3 BAO in die Lage zurück, in der sie sich vor ihrer Wiederaufnahme befunden haben. Somit scheiden die Wiederaufnahmebescheide und die mit ihnen verbundenen Sachbescheide für die Jahre 2001 bis 2004 vom 14. Dezember 2006 ex lege aus dem Rechtsbestand aus; die Einkommensteuerbescheide 2001 bis 2004 vom 18. Juli 2002, 5. August 2003, 1. Dezember 2004 und 12. Oktober 2005 leben damit wieder auf.

Zum Sachbescheid betreffend Einkommensteuer 2005:

Da der Einkommensteuerbescheid 2005 gemäß § 299 Abs. 2 BAO zwingend mit dem Aufhebungsbescheid verbunden ist, scheidet der Sachbescheid mit der Aufhebung des aufhebenden Bescheides aus dem Rechtsbestand aus. Das Verfahren tritt dadurch in die Lage zurück, in der es sich vor der Bescheidaufhebung befunden hat; dh der ursprüngliche Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2005 vom 9. November 2006 lebt wieder auf.

Die gegen die Einkommensteuerbescheide 2001 bis 2005 vom 14. Dezember 2006 gerichtete Berufung war somit gemäß § 273 Abs 1 lit a BAO als unzulässig zurückzuweisen.

4) Anspruchszinsen 2001 bis 2004:

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 festgesetzten 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 Abs. 2 dieser Gesetzesstelle betragen die Anspruchszinsen pro Jahr 2% über dem Basiszinssatz. Anspruchszinsen die den Betrag von 50 Euro nicht erreichen, sind nicht festzusetzen. Anspruchszinsen sind für einen Zeitraum von höchstens 42 Monaten festzusetzen. Abs.3 leg.cit. normiert, dass der Abgabepflichtige, auch wiederholt, auf

Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer Anzahlungen dem Finanzamt bekannt geben kann. Anzahlungen sowie Mehrbeträge zu bisher bekannt gegebenen Anzahlungen gelten für die Verrechnung nach § 214 BAO am Tag der jeweiligen Bekanntgabe als fällig. Entrichtete Anzahlungen sind auf die Einkommensteuer- bzw. Körperschaftsteuerschuld höchstens im Ausmaß der Nachforderung zu verrechnen.

Gemäß Abs. 4 leg.cit. wird die Bemessungsgrundlage für Anspruchszinsen zu Lasten des Abgabepflichtigen (Nachforderungszinsen) durch Anzahlungen in ihrer jeweils maßgeblichen Höhe vermindert. Anzahlungen mindern die Bemessungsgrundlage für die Anspruchszinsen nur insoweit, als sie entrichtet sind.

Der Bestreitung der Anspruchszinsen lediglich auf Grund der Behauptung der Unrichtigkeit des Einkommensteuerbescheides ist zu entgegnen, dass der Anspruchszinsenbescheid an die Höhe der im Bescheidspruch des Einkommensteuerbescheides ausgewiesenen Nachforderung oder Gutschrift gebunden ist. Wegen dieser Bindung ist ein Zinsenbescheid nicht (mit Aussicht auf Erfolg) mit der Begründung anfechtbar, der maßgebende Einkommensteuerbescheid sei inhaltlich rechtswidrig. 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 (z.B. Gutschriftszinsen als Folge des Wegfalles einer rechtswidrigen Nachforderung). Es ergeht ein weiterer Zinsenbescheid, daher erfolgt keine Abänderung des ursprünglichen Zinsenbescheides (vgl. Ritz, BAO-Handbuch, 128).

Die Berufungen gegen die Anspruchszinsenbescheide waren daher als unbegründet abzuweisen.

Feldkirch, am 27. Juni 2008