



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Dr. Johanna Langer und die weiteren Mitglieder Mag. Friedrich Holzer, Dr. Reinhold Lexer und Mag. Klaus Schönach im Beisein des Schriftführers Klaus Huck über die Berufung des Berufungswerbers, vertreten durch die Steuerberatungskanzlei, vom 25. Juni 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes, vertreten durch Finanzanwältin, vom 16. Mai 2007 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Einkommensteuer für das Jahr 2001 nach der am 10. Oktober 2008 in 6021 Innsbruck, Innrain 32, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber war im streitgegenständlichen Jahr 2001 Gesellschafter-Geschäftsführer bei der Gesellschaft. (Beteiligungsausmaß 76 % der Anteile am Stammkapital) und bezog als solcher selbständige Einkünfte als Geschäftsführer, welche er in seiner Einkommensteuererklärung für das Jahr 2001 (mit Datum vom 29. Juli 2003) auswies wie folgt (vgl. Beilage zur Einkommensteuererklärung 2001):

EINNAHMEN:

Geschäftsführer Entgelt	960.000,00
Privatanteil Kfz	36.000,00
	<u>996.000,00</u>

AUSGABEN:

pauschaliert 6 % von 996.000,--	59.760,00
Zusatzpenison Kammer der Wirtschaftstreuhänder	46.800,00
SV GSVG	94.404,28
Beiträge TGKK	14.035,20
Nachkauf TGKK 2000 bis 8/2001	<u>69.196,80</u>
	<u>284.196,28</u>
JAHRESÜBERSCHUSS	<u>284.196,28</u>
	<u>711.804,00</u>

sämtliche Angaben in S

Das Finanzamt veranlagte die Einkommensteuer für das Jahr 2001 mit Bescheid vom 7. März 2005 antrags- und erklärungsgemäß.

Anlässlich einer ab 22. Mai 2001 zur Abp.Nr.2 betreffend die Jahre 1998 bis 2000 durchgeführten Betriebsprüfung vermerkte der Betriebsprüfer in seinen Aufzeichnungen (vgl. Arbeitsbogen zur Abp.Nr.2), die vom Berufungswerber von der Gesellschaft erhaltene Geschäftsführervergütung des Jahres 2000 sei niedriger angesetzt worden, da dieser nur insoferne Geschäftsführergehälter beziehe, als dies auch finanziell vertretbar sei. Wegen kurzfristiger Erlösrückgänge habe der Berufungswerber im Jahr 2000 auf einen höheren Geschäftsführerbezug verzichten müssen. In Folge einer im Jahr 2002 zur ABpNr. betreffend die Jahre 1998 bis 2000 durchgeführten abgabenbehördlichen Betriebsprüfung stellten die Betriebsprüfer ua. fest (vgl. Bericht gemäß § 151 Abs. 3 BAO vom 9. April 2003, ABpNr.), der Berufungswerber habe im Jahr 2000 unter dem Titel "Geschäftsführervergütung" Einnahmen von insgesamt 1.205.000,00 S erklärt, die Gesellschaft hingegen diesen Geschäftsführeraufwand mit 2.879.999,97 S ausgewiesen. Die Differenz zu den erklärten Einkünften als Geschäftsführer resultiere aus der Verbuchung des Betrages von 1.674.999,97 S auf dem Konto "Verbindlichkeiten gegenüber Gesellschafter". Der Berufungswerber habe nach eigenen Angaben diesen Betrag mangels Auszahlung nicht erklärt, da eine solche aufgrund der schlechten finanziellen Lage der Gesellschaft nicht erfolgt sei. Das Finanzamt nahm in Folge dieser Feststellung das Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Einkommensteuer für das Jahr 2000 wieder auf und erließ einen neuen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2000 (beide Bescheide mit Ausfertigungsdatum 26. Mai 2003), mit welchem obiger auf dem Konto "Verbindlichkeiten gegenüber Gesellschafter" gebuchte Geschäftsführerbezug dem Berufungswerber im Jahr 2000 als zugeflossen qualifiziert und bei diesem der Einkommensbesteuerung unterzogen wurde.

Der Berufungswerber erhob ua. gegen den Wiederaufnahmbescheid 2000 Berufung. Anlässlich der am 19. April 2007 vor dem Unabhängigen Finanzsenat abgehaltenen mündlichen Be-

rufungsverhandlung, GZ.1, erklärte der Berufungswerber ua., der Geschäftsführerbezug sei, soweit dieser tatsächlich laufend ausbezahlt worden wäre, laufend über Aufwand gebucht worden. Der nicht ausbezahlte Restbetrag sei im Zuge der Erstellung der Bilanz 2000 bei der Gesellschaft als Verbindlichkeit eingestellt worden. Die Höhe des Geschäftsführerbezuges habe sich nach Stundenlisten gerichtet. Während des Jahres habe es laufend monatliche Akontozahlungen gegeben, erst gegen Jahresende über Weihnachten sei anhand der Stundenliste die endgültige Höhe des Geschäftsführerbezuges ermittelt worden. Dieser Restbetrag des dem Berufungswerber zustehenden Geschäftsführerbezuges 2000 sei im Jahr 2001 bei der Erstellung des Jahresabschlusses der Gesellschaft eingebucht worden. Der Unabhängige Finanzsenat, Außenstelle Innsbruck, gab der Berufung gegen den Bescheid betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer für das Jahr 2000 mit Entscheidung vom 20. April 2007, GZ.1, Folge und hob den bekämpften Bescheid ersatzlos auf.

Das Finanzamt erließ in Folge einen Bescheid betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2001 sowie einen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2001, beide mit Ausfertigungsdatum 16. Mai 2007. Begründend führte die Abgabenbehörde hierzu zusammengefasst aus, die endgültige Höhe des Geschäftsführerbezuges des Berufungswerbers für das Jahr 2000 sei nach dessen eigenen Angaben im Rahmen der mündlichen Berufungsverhandlung am 19. April 2007 erst im Zuge der Bilanzerstellung im Jahr 2001 festgelegt worden (Ermittlung des die monatlichen (laufenden) Akontozahlungen übersteigenden Teiles des Geschäftsführerbezuges 2000 und Einbuchung als Verbindlichkeit in der Bilanz der Gesellschaft für das Jahr 2000), sodass dieser Betrag dem Berufungswerber erst im Jahr 2001 zugeflossen sei. Diese Tatsache sei im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO neu hervorgekommen, da weder im Rahmen der Erstveranlagung noch im Rahmen der Betriebsprüfungen zur Abp.Nr.2 und ABpNr. (jeweils betreffend die Jahre 1998 bis 2000) ein diesbezügliches Vorbringen seitens des Abgabepflichtigen erstattet worden wäre. Ebenso wenig habe sich die Behörde aus den Steuererklärungen oder sonstigen Unterlagen Kenntnis von den nunmehr hervorgekommenen Umständen verschaffen können. In Ausübung des ihr eingeräumten Ermessens hinsichtlich der Verfügung der Wiederaufnahme des Verfahrens gehe die Abgabenbehörde davon aus, dass eine Erhöhung der Bemessungsgrundlage für die Einkommensteuer 2001 keineswegs als geringfügig angesehen werden könne. Die Wiederaufnahme könne auch nicht als unbillig angesehen werden, habe der Berufungswerber doch den Betrag von 1.675.000,-- S bis dato nicht versteuert.

Mit Schreiben vom 25. Juni 2007 erhab der Berufungswerber fristgerecht gegen ua. obigen Wiederaufnahmebescheid Berufung, welche - nach Ergehen eines Mängelbehebungsauftrages durch das Finanzamt vom 28. Juni 2007 – mit Vorbringen vom 11. Juli 2007 ua. damit be-

gründet wurde, sämtliche Tatsachen und Beweismittel seien der Behörde zum Zeitpunkt der Erlassung des Erstbescheides (7.3.2005) vollständig vorgelegen. Der berufungsgegenständliche Geschäftsführerbezug sei Schwerpunkt sowohl der Erstprüfung als auch der Wiederholungsprüfung gewesen; dem Erstprüfer sowie dem Wiederholungsprüfer und somit der beschiederlassenden Behörde seien sämtliche Unterlagen vorgelegen und der Sachverhalt sei vollständig offengelegt gewesen. Sämtliche einem Betriebsprüfer offengelegte Unterlagen seien als der Finanzbehörde bekannt zuzurechnen (VwGH 18.9.1985, 85/13/0087). Ein Anspruch auf Wiederaufnahme des Verfahrens könne nicht auf solche Tatsachen gestützt werden, welche der Behörde bereits bekannt gewesen, aber im Ermittlungsverfahren als unwe sentlich nicht weiter berücksichtigt worden seien (VwGH 11.1.1930, 426/28). Eine andere (ge änderte, wenn auch richtige) rechtliche Beurteilung des schon bekannt gewesenen (offenge legten, aber von der Behörde nicht weiter beachteten) Sachverhaltes allein rechtfertige keine Wiederaufnahme (VwGH 24.4.1980, 2967/79; VwGH 5.11.1981, 3143 f/80). Werden Tatsachen festgestellt, die im vorangehenden Ermittlungsverfahren zwar bekannt gewesen wären, aber unberücksichtigt geblieben seien, weil die Abgabenbehörde diese als unerheblich be trachtet habe, so seien diese nicht neu hervorgekommen (VwGH 19.5.1988, 87/16/0003). Verabsäumt eine Partei im Verwaltungsverfahren (hier: erste Betriebsprüfung mit daran an schließender Veranlagung) die Angabe der ihr für ihren Anspruch zur Verfügung stehenden Tatsachen und Beweismittel, so habe diese nach Ansicht des VwGH die Folgen daraus zu tragen und könne sich nicht auf einen Wiederaufnahmegrund berufen (VwGH 11.5.1928, Slg.Nr. 15.218/A). Jeder, der eine Wiederaufnahme begehre, müsse die Tatsache des "Neu-Hervorge kommen Seins" beweisen.

Das Finanzamt legte die Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung vor. In der am 10. Oktober 2008 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung stellte der Berufungswerber außer Streit, dass ihm der strittige Geschäftsführerbezug des Jahres 2000 (Restbetrag von 1.675.000,00 S) im Jahr 2001 zugeflossen sei. Der Betrag sei erst im Jahr 2001 anlässlich der Bilanzerstellung der Gesellschaft auf Grund der geleisteten Arbeitsstunden endgültig festgelegt und auf dem „Verbindlichkeitskonto Berufungswerber, Rest Geschäftsführer-Bezug 2000“ verbucht worden. Der gegenständliche Betrag sei ab diesem Zeitpunkt zu seiner Disposition gestanden. Unter Bezugnahme auf sein Berufungsvorbringen führte der Abgabepflichtige ua. ergänzend aus, der streitgegenständliche Sachverhalt (Inhalt seiner Geschäftsführervereinbarung mit der Gesellschaft und der Zeitpunkt der Berechnung und Verbuchung des Rest-Geschäftsführerbezuges 2000) sei den Betriebsprüfern (Betriebsprüfungen zur Abp.Nr.2 und ABpNr.) und damit auch dem Finanzamt bekannt gewesen. Dem Finanzamt sei der Kenntnisstand der Betriebsprüfer zuzurechnen. Dem bekämpften Bescheid läge eine geänderte Rechtsansicht der Abgabenbehörde zugrunde,

da diese nunmehr den Zufluss der strittigen Bezüge im Jahr 2001 anstatt wie zuvor im Jahr 2000 annehmen würde. Die Abgabenbehörde hätte von Anfang an bereits auf Grund ihrer Kenntnisse den Zufluss im Jahr 2001 feststellen können.

Über die Berufung wurde erwogen:

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

Einen Wiederaufnahmegrund bilden somit lediglich neu hervorgekommene "Tatsachen oder Beweismittel". Tatsachen im Sinne dieser Bestimmung sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände; also Sachverhaltselemente, die bei entsprechender Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis (als vom Bescheid zum Ausdruck gebracht) geführt hätten. War hingegen der Abgabenbehörde im abgeschlossenen Verfahren der Sachverhalt so ausreichend bekannt, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wieder aufzunehmenden Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätten, ist eine Wiederaufnahme dieses Verfahrens unzulässig (VwGH 29.5.2001, 97/14/0036; VwGH 31.10.2000, 95/15/0114; Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar³, Tz. 10 zu § 303, 938). Eine andere (geänderte, wenn auch richtige) rechtliche Beurteilung des schon bekannt gewesenen Sachverhaltes allein begründet sohin keine Wiederaufnahme des Verfahrens (VwGH 21.4.1980, 2967/79; VwGH 5.11.1981, 3143 f/80; VwGH 9.7.1997, 96/13/0185).

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist das Neuherkommen von Tatsachen und Beweismitteln stets aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens betreffend die konkrete Abgabe und einen konkreten Zeitraum zu beurteilen, das wieder aufgenommen werden soll (VwGH 19.11.1998, 96/15/0148; VwGH 24.6.2003, 2003/14/0027, 0028; VwGH 18.9.2003, 99/15/0120; VwGH 29.9.2004, 2001/13/0135). Zur Beurteilung der Frage, ob eine Tatsache im Erstverfahren bereits bekannt war, ist damit auf das jeweilige konkrete (Steuer-) Verfahren abzustellen. Das Neuherkommen von Tatsachen oder Beweismitteln nur aus der Sicht der jeweiligen Verfahren ist derart zu beurteilen, dass es darauf ankommt, ob der Abgabenbehörde im wieder aufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wieder aufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können. Es kommt daher nicht auf den Kenntnisstand der Behörde als Gesamtorganisation an, sondern entscheidend ist vielmehr der Kenntnisstand des Organträgers im konkreten

(Steuer)Verfahren bei Erlassung des Erstbescheides. Das Neuherkommen von Tatsachen und Beweismitteln im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO bezieht sich somit auf den Wissensstand des jeweiligen Verfahrens und des jeweiligen Veranlagungsjahres (vgl. VwGH 19.3.2002, 97/14/0034; VwGH 20.9.2001, 2000/15/0039; VwGH 29.5.2001, 97/14/0036; VwGH 27.4.2000, 97/15/0207).

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ist es somit entscheidend, ob der abgabenfestsetzenden Stelle alle rechtserheblichen Sachverhaltselemente bekannt waren. Im vorliegenden Fall begründete die Abgabenbehörde ihre Wiederaufnahme im wesentlichen mit den anlässlich der mündlichen Berufungsverhandlung am 19. April 2007 neu hervorgekommenen Tatsachen, dass die Höhe des Geschäftsführerbezuges für ein bestimmtes Jahr aufgrund von laufend geführten Stundenlisten erst im Nachhinein ermittelt worden wäre. Die endgültige Höhe des Geschäftsführerbezuges des Berufungswerbers für das Jahr 2000 sei somit erst im Zuge der Bilanzerstellung im Jahr 2001 festgelegt worden (Ermittlung des die monatlichen (laufenden) Akontozahlungen übersteigenden Teiles des Geschäftsführerbezuges 2000 und Einbuchung als Verbindlichkeit in die Bilanz der Gesellschaft für das Jahr 2000 im Jahr 2001).

Bei Erlassung des Einkommensteuerbescheides 2001 (mit Ausfertigungsdatum 7. März 2005) war der abgabenfestsetzenden Stelle laut vorliegender Aktenlage weder der Inhalt des Geschäftsführervertrages, insbesondere das Prozedere der Berechnung des Geschäftsführerbezuges des Berufungswerbers, noch der Zeitpunkt der Bezugsberechnung und Verbuchung der strittigen Ansprüche bei der Gesellschaft bekannt. Die Einkommensteuererklärung des Streitjahres bzw. die angeschlossenen Beilagen enthielten diesbezüglich keine Hinweise und führten auch keine im Jahr 2001 bezogenen Einkünfte aus Geschäftsführerbezug 2000 als Einnahmen an. Das bescheiderlassende Organ des Finanzamtes hatte sohin bei der (Erst-)Veranlagung der Einkommensteuer 2001 keine Kenntnis von den vom Berufungswerber im Jahr 2001 bezogenen Geschäftsführerbezügen 2000 in Höhe von 1.675.000,00 S.

Auf Grund der vorliegenden Aktenlage steht unstrittig fest, dass der streitgegenständliche, vom Berufungswerber bezogene Geschäftsführerbezug 2000 im Jahr 2001 der Einkommensteuer zu unterwerfen ist. Gemäß § 19 Abs. 1 EStG sind Einnahmen in jenem Kalenderjahr bezo gen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind. Ein Betrag ist nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes unter dem Gesichtspunkt des § 19 Abs. 1 EStG 1988 als zugeflossen anzusehen, wenn der Empfänger über ihn tatsächlich und rechtlich verfügen kann (VwGH 13.12.1995, 95/13/0246 mit den dort angeführten weiteren Nachweisen). Wie der Verwaltungsgerichtshof auch schon wiederholt ausgesprochen hat, ist für den Fall, dass der Abgabepflichtige gleichzeitig Mehrheitsgesellschafter jener Kapitalgesellschaft ist, die sein Schuldner ist, der Zufluss grundsätzlich mit dem Zeitpunkt anzunehmen, zu dem die Forderung fällig ist, sofern die Kapitalgesellschaft nicht zahlungsunfähig ist, wobei es für

die Beurteilung der Zahlungsfähigkeit auch von Bedeutung ist, ob der Kapitalgesellschaft, sollte sie nicht über genügendbare Mittel verfügen oder nicht in der Lage sein, sich durch Vermögensumschichtungen Barmittel zu beschaffen, die Kreditwürdigkeit zur Aufnahme von Fremdmitteln zukommt (VwGH 30.11.1993, 93/14/0155; VwGH 29.7.1997, 95/14/0014). Im vorliegenden Fall wurde unstrittig die endgültige Höhe des Geschäftsführerbezuges des Berufungswerbers für das Jahr 2000 erst im Jahr 2001 festgelegt und der die Akontozahlungen übersteigende Restbetrag anlässlich der Bilanzerstellung der Gesellschaft des Jahres 2000 im Jahr 2001 verbucht. Wie vom Berufungswerber in der mündlichen Berufungsverhandlung am 10. Oktober 2008 selbst ausgeführt wurde stand die streitgegenständliche Forderung gegenüber der Gesellschaft (erst) im Jahr 2001 zu seiner Disposition und floss sohin gemäß § 19 EStG dem Berufungswerber als Gesellschafter-Geschäftsführer obiger Betrag im Jahr 2001 zu.

Aus der Sicht der Einkommensteuerveranlagung betreffend das Jahr 2001 sind diese entscheidungswesentlichen Tatsachen erst nach Erlassung des Einkommensteuerbescheides 2001 vom 7. März 2005 neu hervorgekommen. Neue Tatsachen im Sinne des § 303 BAO sind daher gegeben.

Das Vorbringen des Berufungswerbers, sämtliche Tatsachen seien auf Grund der vorangegangenen Betriebsprüfungen bereits bei Erlassung des Erstbescheides am 7. März 2005 vollständig vorgelegen, kann der Berufung auf Grund obiger Ausführungen zu keinem Erfolg verhelfen. Entgegen der Ansicht des Abgabepflichtigen musste sich die bescheiderlassende Stelle die oben genannten entscheidungswesentlichen Fakten (endgültige Feststellung der Höhe des Geschäftsführerbezuges und Verbuchung des Restbetrages erst im Jahr 2001) nicht als bekannt zurechnen lassen. Wie bereits dargelegt hat die Beurteilung des Hervorkommens neuer Tatsachen ausschließlich nach dem Wissensstand der bescheiderlassenden Stelle über die Verhältnisse der betroffenen Besteuerungsperiode zu erfolgen, da auf die zum Zeitpunkt der Erlassung des wiederaufzunehmenden Bescheides gegebenen Kenntnisse im jeweiligen Verfahren und im jeweiligen Veranlagungsjahr abzustellen ist (VwGH 11.12.1996, 94/13/0070; VwGH 22.9.1999, 97/15/0003; VwGH 23.11.2000, 95/15/0122). Etwaige anlässlich der abgabenrechtlichen Betriebsprüfungen zur ABpNr. und Abp.Nr.2 (beide betreffend die Veranlagungsjahre 1998 bis 2000) erlangten Kenntnisse der Betriebsprüfer im Hinblick auf obige entscheidungswesentliche Umstände sind sohin für die Frage der Rechtmäßigkeit der Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer für das Jahr 2001 nicht erheblich, da diese andere Veranlagungsjahre betreffen würden und sohin nicht dem Wissensstand der bescheiderlassenden Stelle des Finanzamtes hinsichtlich der Einkommensteuer des Jahres 2001 zuzurechnen wären. Aus der vom Berufungswerber eingereichten Einkommensteuererklärung für das Jahr 2001 (samt Beilagen) waren die hier in Rede stehenden Um-

stände (naturgemäß) nicht ersichtlich. Selbst wenn man den gesamten Inhalt des Veranlagungsaktes heranziehen wollte, ist festzustellen, dass aus den im Veranlagungsakt abgelegten Betriebsprüfungsberichten zur Abp.Nr.2 und ABpNr. jene die Wiederaufnahme des Verfahrens begründenden Umstände nicht hervorgehen.

Die Verfügung der Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen gemäß § 303 Abs. 4 BAO liegt im Ermessen der Abgabenbehörde. Ermessensentscheidungen sind nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen (§ 20 leg.cit.). Im Hinblick auf die dem Erstbescheid betreffend Einkommensteuer 2001 anhaftende, nicht bloß geringfügige Rechtswidrigkeit wurde nach Ansicht des Senates durch die Verfügung der Wiederaufnahme dieses Verfahrens von dem durch § 303 Abs. 4 BAO eingeräumten Ermessen im Sinne des Gesetzes Gebrauch gemacht.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 28. Oktober 2008