



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der EK, gegen den den Antrag auf Neufestsetzung der Einkommensteuer- und Umsatzsteuer für die Jahre 2000 und 2001 vom 13. August 2004 zurückweisenden Bescheid des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 11. Mai 2005 entschieden:

Der angefochtene Bescheid wird, soweit er die Neufestsetzung der Einkommensteuer für die Jahre 2000 und 2001 zurückweist, aufgehoben. Im Übrigen bleibt der angefochtene Bescheid, also betreffend Neufestsetzung der Umsatzsteuer für die Jahre 2000 und 2001, unverändert.

Entscheidungsgründe

Am 18. April 2005 bringt die Berufungswerberin (Bw) den Schriftsatz vom 13. August 2004 folgenden Wortlautes bei der Amtspartei ein:

"Betrifft: Umsatzsteuer 2000 und 2001, mein Antrag auf Neufestsetzung vom 13.8.2004

In Ergänzung zu meinem gegenständlichen Antrag bringe ich vor, dass mit Berufungsentscheidung des UFS vom 24.1.2005, GZ RV/1346-W/04, betreffend U/2000 und U/2001 meinen Berufungen stattgegeben worden ist. Somit ist die die 1. Instanz zur Festsetzung der Umsatzsteuer zuständig.

Ich stelle daher den Antrag auf Festsetzung der Umsatzsteuer 2000 und 2001 gemäß meinen Umsatzsteuererklärungen."

Mit als Mängelbehebungsauftrag bezeichneter Erledigung vom 25.2.2005 ersucht die Amtspartei zur Eingabe vom 13.8.2004 betreffend Neufestsetzung der Umsatzsteuer und

Einkommensteuer 2000 und 2001 um Bekanntgabe, aufgrund welcher Gesetzesstelle bzw. Verfahrensvorschrift eine Änderung der Bemessungsgrundlagen erfolgen solle.

In ihrer Beantwortung vom 4. März 2005 führt die Bw Folgendes aus:

"Betrifft: Bescheid vom 25.2.2005 bezüglich Neufestsetzung der Umsatzsteuer und Einkommensteuer 2000-2001

In Behebung der aufgezeigten Mängel führe ich aus, dass gemäß § 115 BAO die Neufestsetzung der Umsatzsteuer und Einkommensteuer 2000-2001, unter Beachtung des vorgelegten Briefes an Dr. K, vorgenommen werden muss."

Mit verfahrensgegenständlich angefochtenem Bescheid vom 11. Mai 2005 weist die Amtspartei eine im Spruch mit "Neufestsetzung der Umsatzsteuer und Einkommensteuer 2000 und 2001" bezeichnete Eingabe zurück. Begründend wird ausgeführt:

"Die Zurückweisung erfolgt, weil die Eingabe aus folgendem Grund nicht zulässig ist: Die Eingabe und Ergänzung vom 13.8.2004 (eingelangt am 18.4.2005) stützt sich laut Beantwortung des Mängelvorhaltes auf die Bestimmung des § 115 BAO. Demgemäß haben Abgabenbehörden die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse so lange zu würdigen, bis die Abgabenbehörde entschieden hat. Diese Pflicht endet gemäß § 115 Abs. 4 BAO mit Rechtskraft der Abgabenfestsetzungsbescheide. Mit 5.7.2004 sind die Berufungsentscheidungen für die Einkommensteuer 2000 und 2001 ebenso wie die Berufungsentscheidungen per 13.8.2004 für die Umsatzsteuer 2000 und 2001 ergangen, sodass die letzten ordentlichen Rechtsmittel ausgeschöpft sind. In der Ergänzung vom 13.8.2004 (persönlich überreicht am 18.4.2005) wird eine UFS-Entscheidung vom 24.1.2005 erwähnt, in der über den Sicherstellungsauftrag-Bescheid abgesprochen wird. Die Berufungsentscheidung über den Sicherstellungsauftrag spricht nicht über die in Rechtskraft getretenen Abgabenfestsetzungsbescheide U/2000 und U/2001 ab."

Zu der von der Amtspartei angeführten Berufungsentscheidung vom 5.7.2004, RV/4498-W/02, ist beim Verwaltungsgerichtshof zur Zahl 2005/13/0033 eine Beschwerde anhängig.

Die gegen diesen Bescheid gerichtete Berufung vom 19.5.2005 hat folgenden Wortlaut:

- 1.) In der Berufungsentscheidung GZ RV/1346-W/04 vom 24.1.2005 wurden meine Berufungen vom 2. Februar und 3. Februar 2004 gegen die Umsatzsteuervorschreibungen 2000 und 2001 stattgegeben. Die Umsatzsteuer für 2000 und 2001 ist daher neuerlich festzusetzen.
- 2.) Die Begründung des Finanzamtes, dass die Berufungsentscheidung GZ RV/1346-W/04 nicht über die Abgabenfestsetzungsbescheide U/2000 und U/2001 abspricht, ist daher **aktenwidrig**.

- 3.) Die von dem Finanzamt erwähnte Entscheidung des UFS vom 24.1.2005 betrifft nicht einen Sicherstellungsauftrag – Bescheid, sondern einen Bescheid – Sicherstellungsauftrag (dh Bescheid **und** Sicherstellungsauftrag!!). Die Begründung des Zurückweisungsbescheides vom 11.5.2005 ist daher **aktenwidrig**.
- 4.) Durch Stattgebung meiner Berufungen bezüglich U/2000 und U/2001 ist die Pflicht der Abgabenbehörde gemäß § 115 **nicht** erloschen.
- 5.) Im Hinblick auf § 295 BAO wäre die Rechtskraft eines Bescheides **kein** Hindernis für eine Berichtigung oder den Erlass eines neuen Bescheides.

Ich beantrage die Aufhebung des gegenständlichen Bescheides."

Zu der über den Sicherstellungsauftrag absprechenden Berufungsentscheidung vom 24.1.2005, RV/1346-W/04, ist beim Verwaltungsgerichtshof zur Zahl 2005/13/0041 eine Beschwerde anhängig.

Nach Vorlage der Berufung wurde die Amtspartei mit Schreiben vom 2.9.2005 aufgefordert, den zu Grunde liegenden Antrag auf Neufestsetzung der Umsatzsteuer und Einkommensteuer 2000 und 2001, den Mängelbehebungsauftrag sowie die Beantwortung des Mängelbehebungsauftrages vorzulegen. Die Amtspartei reichte nur den Mängelbehebungsauftrag nach. Am 1. Juni 2006 berichtet die Amtspartei, dass do. keine weiteren Unterlagen auflagen.

Mit Vorhalt vom 1. Juni 2006 wird die Bw aufgefordert, den dem Berufungsverfahren zu Grunde liegenden Antrag auf Neufestsetzung der Umsatzsteuer und Einkommensteuer für die Jahre 2000 und 2001 vom 13.8.2004 sowie das den Mängelbehebungsauftrag beantwortende Schreiben vorzulegen.

Mit Schriftsatz vom 12.6.2006 legt die Bw vor:

- 1.) Bescheid vom 25.2.2005
- 2.) Mängelbehebung vom 4.3.2005
- 3.) Antrag auf Festsetzung vom 13.8.2004 (richtig 18.4.2005)
- 4.) Zurückweisungsbescheid vom 11.5.2005

Die verfahrensgegenständlich relevanten Schriftstücke wurden bereits in der Reihenfolge der Verfahrensschritte dargestellt.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Rechtsgrundlagen:

Gemäß § 198 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde, soweit in Abgabenvorschriften nicht anderes vorgeschrieben ist, die Abgaben durch Abgabenbescheide festzusetzen.

Gemäß § 198 Abs. 2 BAO haben Abgabenbescheide im Spruch die Art und Höhe der Abgaben, den Zeitpunkt ihrer Fälligkeit und die Grundlagen der Abgabenfestsetzung (Bemessungsgrundlagen) zu enthalten. ...

Gemäß § 232 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den die Abgabenvorschriften die Abgabepflicht knüpfen, selbst **bevor die Abgabenschuld dem Ausmaß nach feststeht**, bis zum Eintritt der Vollstreckbarkeit (§ 226) an den Abgabepflichtigen einen Sicherstellungsauftrag erlassen, um einer Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Einbringung der Abgabe zu begegnen. Der Abgabepflichtige kann durch Erlag eines von der Abgabenbehörde zu bestimmenden Betrages erwirken, daß Maßnahmen zur Vollziehung des Sicherstellungsauftrages unterbleiben und bereits vollzogene Maßnahmen aufgehoben werden.

Der Sicherstellungsauftrag (Abs. 1) hat gemäß § 232 Abs. 2 BAO zu enthalten:

- a) die voraussichtliche Höhe der Abgabenschuld;
- b) die Gründe, aus denen sich die Gefährdung oder Erschwerung der Einbringung der Abgabe ergibt;
- c) den Vermerk, daß die Anordnung der Sicherstellung sofort in Vollzug gesetzt werden kann;
- d) die Bestimmung des Betrages, durch dessen Hinterlegung der Abgabepflichtige erwirken kann, daß Maßnahmen zur Vollziehung des Sicherstellungsauftrages unterbleiben und bereits vollzogene Maßnahmen aufgehoben werden.

§ 295 BAO lautet:

Absatz 1: Ist ein Bescheid von einem Feststellungsbescheid **abzuleiten**, so ist er ohne Rücksicht darauf, ob die Rechtskraft eingetreten ist, im Fall der nachträglichen Abänderung, Aufhebung oder Erlassung des Feststellungsbescheides von Amts wegen durch einen neuen Bescheid zu ersetzen oder, wenn die Voraussetzungen für die Erlassung des abgeleiteten Bescheides nicht mehr vorliegen, aufzuheben. Mit der Änderung oder Aufhebung des abgeleiteten Bescheides kann gewartet werden, bis die Abänderung oder Aufhebung des Feststellungsbescheides oder der nachträglich erlassene Feststellungsbescheid rechtskräftig geworden ist.

Absatz 2: Ist ein Bescheid von einem Abgaben-, Meß-, Zerlegungs- oder Zuteilungsbescheid abzuleiten, so gilt Abs. 1 sinngemäß.

Absatz 3: Ein Bescheid ist ohne Rücksicht darauf, ob die Rechtskraft eingetreten ist, auch ansonsten zu ändern oder aufzuheben, wenn der Spruch dieses Bescheides anders hätte lauten müssen oder dieser Bescheid nicht hätte ergehen dürfen, wäre bei seiner Erlassung **ein anderer Bescheid** bereits abgeändert, aufgehoben oder erlassen gewesen. Mit der Änderung oder Aufhebung des Bescheides kann gewartet werden, bis die Abänderung oder

Aufhebung des anderen Bescheides oder der nachträglich erlassene andere Bescheid rechtskräftig geworden ist.

2. Rechtliche Beurteilung:

Es wird davon ausgegangen, dass die Bw mit ihrer Eingabe vom 13.8.2004 nur bezüglich Umsatzsteuer für die Jahre 2000 und 2001 einen Antrag auf Festsetzung, wobei sie die Festsetzung als eine Neufestsetzung ansieht, weil über die Umsatzsteuer für die Jahre 2000 und 2001 bereits mit Berufungsentscheidung vom 5.7.2004, RV/4498-W/02, abgesprochen wurde, gestellt hat und die Amtspartei diesen Antrag vom 13.8.2004 im Mängelbehebungsauftrag vom 25.2.2005 erstmals irrtümlich auf die Einkommensteuer 2000 und 2001 ausgedehnt hat. Nach der vorliegenden Aktenlage ist zur Einkommensteuer für die Jahre 2000 und 2001 weder von der Amtspartei noch der Bw ein entsprechender Antrag vorhanden.

Die Bw ist der irrigen Ansicht, dass der unabhängige Finanzsenat mit der von ihr ins Treffen geführten Berufungsentscheidung vom 24.1.2005, RV/1346-W/04, über gegen Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2000 und 2001 erhobene Berufungen vom 2. und 3.2.2004 abgesprochen hat. Dem ist nicht so, denn die zitierte Berufungsentscheidung sprach über mehrere gegen einen Sicherstellungsauftrag erhobene "Berufungen" ab. Der Spruch der Berufungsentscheidung vom 24.1.2005, RV/1346-W/04, lautet: "Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen vom 2. Februar 2004, 3. Februar 2004, 4. Februar 2004, 5. Februar 2004, 6. Februar 2004, 7. Februar 2004, 9. Februar 2004 und 10. Februar 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 9., 18., und 19. Bezirk und Klosterneuburg vom 27. Jänner 2004 betreffend Sicherstellungsauftrag gemäß § 232 BAO entschieden:"

Über die gegen die Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2000 und 2001 erhobenen Berufungen vom 17.10.2002 und vom 18.10.2002 hat der unabhängige Finanzsenat vielmehr mit Berufungsentscheidung vom 5.7.2004, RV/4498-W/02, abgesprochen. Die in der Berufung unter Punkt 1 angeführten Berufungen vom 2. und 3. Februar 2004 sind jene gegen den (einen) Sicherstellungsauftrag gerichteten "Berufungen".

Wie die Amtspartei zutreffend ausgeführt hat, ist mit der Berufungsentscheidung vom 5.7.2004, RV/4498-W/02, bezüglich der Umsatzsteuer für die Jahre 2000 und 2001 formale Rechtskraft eingetreten. Ein in formale Rechtskraft erwachsener Bescheid kann wegen des Grundsatzes der Rechtssicherheit nicht jedenfalls von der Abgabenbehörde aufgehoben und durch einen neuen Sachbescheid ersetzt oder abgeändert oder berichtigt werden, sondern eine die Rechtskraft durchbrechende Maßnahme ist ausschließlich in den in der Bundesabgabenordnung geregelten Fällen zulässig. Da die Bw – trotz Aufforderung durch die Amtspartei - keine solchen Gründe bekannt gegeben hat, fehlt diesem Antrag vom 13.8.2004

die Rechtsgrundlage, weshalb er von der Amtspartei zu Recht als unzulässig angesehen und zurückgewiesen wurde. Sieht – wie im gegenständlichen Fall – die Abgabenbehörde keinen Grund für eine amtswegige Maßnahme (zB nach §§ 299, 303 BAO), so liegt es beim Abgabepflichtigen, jenen Verfahrensschritt klar erkennbar und unmissverständlich (zumindest verbal) zum Ausdruck zu bringen, auf den er eine die Rechtskraft durchbrechende Maßnahme gestützt sieht.

Soweit die Bw § 295 BAO ins Treffen führt, ist zu bemerken, dass die Rechtskraft eines Bescheides nur für die in § 295 BAO genannten Fälle kein Hindernis für eine Bescheidänderung etc. ist. Absatz 1 und 2 des § 295 BAO regeln das Verhältnis von Grundlagen- und Folgebescheide (abgeleitete Bescheide), Absatz 3 leg. cit. regelt das Verhältnis von grundlageähnlichen Bescheiden und von diesen abgeleiteten Bescheiden. Wenn die Bw zwischen einem Sicherstellungsauftrag und einem Abgabenbescheid das Verhältnis von Grundlagen- und Folgebescheid iSd § 295 BAO annimmt, so irrt sie auch hier. Mit Erkenntnis vom 15.2.2006, 2005/13/0133, hat der VwGH zu Recht erkannt, dass die "Annahme einer Eignung eines Sicherstellungsauftrages zur Aufhebung oder Abänderung von Abgabenbescheiden rechtlich verfehlt ist", weshalb wegen weiterer Ausführung auf das Erkenntnis verwiesen werden kann.

Die Bw ist weiters offenbar der Ansicht, dass die Abgabenbehörden bei der Beurteilung abgabenrechtlich relevanter Sachverhalte an die zivilrechtliche Gestaltung wirtschaftlicher Vorgänge gebunden seien. Dem ist aber nicht so. Gemäß § 21 Abs. 1 BAO ist für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend. Die wirtschaftliche Betrachtungsweise dient der Gleichmäßigkeit der Besteuerung iSd § 114 BAO, weil gleiche Sachverhalte unabhängig von ihrer äußeren Gestaltung gleichmäßig zu erfassen sind. Ausfluss der wirtschaftlichen Grundhaltung des Steuergesetzgebers sind zB die Regelungen über das sog. wirtschaftliche Eigentum. In der Rechtsprechung hat sich bei Geschäften mit nahen Angehörigen daraus das Erfordernis der Fremdüblichkeit von Geschäften (s. die in der Berufungsentscheidung RV/4498-W/02 angeführte Judikatur) entwickelt. Im Fall der Bw bedeutet dies, dass es durchaus möglich ist, dass zivilrechtlich ein Hauptmietverhältnis zwischen LP und der Bw sowie ein Untermietverhältnis zwischen der Bw und NJ als gegeben anzunehmen sind. Ein zivilrechtlicher gültiger Mietvertrag bewirkt keinen Automatismus, dass einkommensteuerlich eine Einkunftsquelle besteht oder umsatzsteuerlich Unternehmereigenschaft eintritt.

Wien, am 16. Juni 2006