



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vom 2. August 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Kitzbühel Lienz vom 28. Juni 2006 betreffend Abweisung eines Antrages auf Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 2001 und 2002 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Die Abgabepflichtige war Gesellschafterin der X-GmbH, die mit Gesellschaftsvertrag vom 9. Februar 2001 gegründet wurde und im Geschäftszweig „*Entwicklung von Netzwerktechnologien*“ tätig war. Das Stammkapital der X-GmbH betrug zunächst 35.000 €, wobei die Abgabepflichtige mit einem Anteil von 96 % (Stammeinlage 33.600 €) beteiligt war. Mit Generalversammlungsbeschluss vom 15. März 2001 wurde eine Neufassung des Gesellschaftsvertrages mit gleichzeitiger Kapitalerhöhung auf 50.000 € beschlossen, wobei das aufgestockte Stammkapital von 15.000 € von der Y-AG geleistet wurde. Der Anteil der Abgabepflichtigen an der Gesellschaft verringerte sich dadurch auf 67,20 %, die Y-AG hielt einen Anteil von 30 % am Stammkapital. Als (handelsrechtliche) Geschäftsführerin der X-GmbH war die Abgabepflichtige von Beginn an selbständig vertretungsbefugt (vgl. den Firmenbuchauszug zu FN 1). Mit Beschluss des Landesgerichtes A vom 17. März 2003, Zahl 2, wurde über das Vermögen der X-GmbH der Konkurs eröffnet. Infolge Eröffnung des

Konkursverfahrens wurde die Gesellschaft aufgelöst und die Firma (nach Aufhebung des Konkurses) gemäß § 40 FBG gelöscht.

In den beim Finanzamt für die Jahre 2001 und 2002 eingereichten Einkommensteuererklärungen wurden die Geschäftsführerbezüge der Abgabepflichtigen als Einkünfte aus selbständiger Arbeit erklärt. Mit Bescheiden vom 12. November 2002 und 26. April 2004 wurde die Einkommensteuer für die Jahre 2001 und 2002 erklärungsgemäß veranlagt. Diese Bescheide sind in Rechtskraft erwachsen.

Am 11. Jänner 2006 stellte die Abgabepflichtige den „*Antrag auf Annahme eines lohnsteuerpflichtigen Dienstverhältnisses für den Zeitraum vom 01.03.2001 bis zum 18.03.2003*“. Entgegen der bisherigen Annahme sei ihre Tätigkeit für die X-GmbH als lohnsteuerpflichtiges Dienstverhältnis und nicht als selbständige Erwerbstätigkeit einzustufen. Der Grund für die Beantragung „*zum jetzigen Zeitpunkt*“ sei, dass sie im Zuge der Beteiligung der Y-AG am damaligen Familienunternehmen X-GmbH weder von der Sozialversicherung noch vom Finanzamt befragt worden sei und von diesen auch nicht geprüft worden sei, ob sich durch den Beteiligungs- und Gesellschaftsvertrag mit unterlegter 100%iger Staatsgarantie der FGG(AWS) ihre Stellung im Unternehmen so geändert habe, dass aus der ursprünglichen selbständigen Erwerbstätigkeit ein lohnsteuerpflichtiges Dienstverhältnis geworden sei. Erst durch das Stattgeben ihres Einspruches gegen den Bescheid der Sozialversicherung der gewerblichen Wirtschaft durch die Tiroler Landesregierung sei klar geworden, dass im genannten Zeitraum gar keine selbständige Erwerbstätigkeit ihrerseits vorgelegen sei.

Mit den weiteren Ausführungen im Antrag vom 11. Jänner 2006 versuchte die Abgabepflichtige darzulegen, dass ihr mit dem Eintritt der Y-AG im Innenverhältnis praktisch alle mit der Geschäftsführung verbundenen Befugnisse, mit Ausnahme der gesetzlich nicht abdingbaren, entzogen worden seien. Durch ihre persönliche und wirtschaftliche Abhängigkeit von der Y-AG und der FGG(AWS) sei sie nicht mehr in der Lage gewesen, selbst Maßnahmen zu treffen. Da sie im Beteiligungsunternehmen ein weisungspflichtiger Dienstnehmer gewesen sei (tatsächlich habe sie nur die Tätigkeit eines Buchhalters ausgeführt), sei eine Pflichtversicherung nach § 4 Abs. 2 ASVG und eine Lohnsteuerpflicht gegeben.

Der Antrag vom 11. Jänner 2006 wurde vom Finanzamt als Wiederaufnahmsantrag gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO hinsichtlich der Einkommensteuer für die Jahre 2001 und 2002 gewertet und mit Bescheid vom 28. Juni 2006 abgewiesen. Für die Wiederaufnahme des Verfahrens sei Voraussetzung, dass Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im abgeschlossenen Verfahren nicht geltend gemacht werden konnten. Es sei der Abgabepflichtigen von Beginn an bekannt gewesen, unter welchen Bedingungen und Vertragsverhältnissen sie ihre Tätigkeit für die X-GmbH ausgeübt und wofür sie ihre Bezüge

erhalten habe. Die rechtliche Würdigung bzw. steuerliche Behandlung der Tätigkeit sei bei Abgabe der Steuererklärungen bzw. bei Zustellung der von den Steuererklärungen nicht abweichenden Bescheide bekannt gewesen und ohne Einbringung eines Rechtsmittels anerkannt worden. Eine vermeintlich unzutreffende rechtliche Würdigung eines bekannt gewordenen Sachverhaltes begründe nicht eine Wiederaufnahme des Verfahrens.

Gegen den Abweisungsbescheid vom 28. Juni 2006 erhob die Abgabepflichtige am 2. August 2006 Berufung. Zum Zeitpunkt der Abgabe der Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2001 und 2002 sei weder ihr noch dem Steuerberater und Lohnbüro bekannt gewesen, dass durch die von der Y-AG gewählte Treuhandkonstruktion und die Auflagen der FGG ein Einkommen aus selbständiger Tätigkeit gar nicht mehr habe vorliegen können. Ein Unternehmerwagnis für die Gesellschaft sei durch die Garantieübernahme des Bundesministeriums für Finanzen abgenommen worden. Auch stehe fest, dass die Abgabepflichtige persönlich durch die Beteiligungs- und Nebenverträge die Weisungen des beherrschenden Gesellschafters und der FGG zu befolgen gehabt habe. Eine Nichteinhaltung der Weisungen hätte die sofortige Anwendung von Konventionalstraft- und Sonderrechtsbestimmungen zur Folge gehabt.

Als Buchhalterin der Firma sei die Abgabepflichtige an eine feste Arbeitszeit gebunden gewesen, die Berichte an den beherrschenden Gesellschafter hätten zu festen Zeitpunkten erfolgen müssen. Da sie die einzige Angestellte des Betriebes ohne Außendienstverpflichtung gewesen sei, habe sie ihre Arbeiten auch an keinem anderen Ort ausführen können. Da sie keinerlei Einfluss auf die Umsätze des Unternehmens gehabt habe, sei sie ergebnisunabhängig bezahlt worden. Sie habe Urlaubsgeld und die Weihnachtsremuneration als 13. und 14. Gehalt bezogen und vom Lohnbüro, wie die restlichen Angestellten, die Gehaltsabrechnung zugestellt bekommen. Da ihre zeitliche und örtliche Bindung an die Arbeitsstätte und ihre Abhängigkeit vom beherrschenden Gesellschafter Y-AG so groß gewesen sei, dass sie sich faktisch nicht mehr von der eines Dienstnehmers unterscheiden habe, könne steuerlich nicht von einer selbständigen Tätigkeit ausgegangen werden.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 25. Jänner 2007 wurde die Berufung vom 2. August 2006 als unbegründet abgewiesen. Am 31. Jänner 2007 stellte die Abgabepflichtige daraufhin den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 303 Abs. 1 BAO ist dem Antrag einer Partei auf Wiederaufnahme eines durch Bescheid abgeschlossenen Verfahrens stattzugeben, wenn ein Rechtsmittel gegen den Bescheid nicht oder nicht mehr zulässig ist und

- a) der Bescheid durch Fälschung einer Urkunde, falsches Zeugnis oder eine andere gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonst wie erschlichen worden ist, oder
- b) Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im abgeschlossenen Verfahren ohne grobes Verschulden der Partei nicht geltend gemacht werden konnten, oder
- c) der Bescheid von Vorfragen abhängig war und nachträglich über eine solche Vorfrage von der hierfür zuständigen Behörde (Gericht) in wesentlichen Punkten anders entschieden wurde

und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Gemäß § 303 Abs. 2 BAO ist der Antrag auf Wiederaufnahme gemäß Abs. 1 binnen einer Frist von drei Monaten von dem Zeitpunkt an, in dem der Antragsteller nachweislich von dem Wiederaufnahmsgrund Kenntnis erlangt hat, bei der Abgabenbehörde einzubringen, die im abgeschlossenen Verfahren den Bescheid in erster Instanz erlassen hat.

Nach § 303a Abs. 1 BAO hat der Wiederaufnahmsantrag zu enthalten:

- a) die Bezeichnung des Verfahrens, dessen Wiederaufnahme beantragt wird;
- b) die Bezeichnung der Umstände (§ 303 Abs. 1), auf die der Antrag gestützt wird;
- c) die Angaben, die zur Beurteilung der Rechtzeitigkeit des Antrags notwendig sind;
- d) bei einem auf § 303 Abs. 1 lit. b gestützten Antrag weiters Angaben, die zur Beurteilung des fehlenden groben Verschuldens an der Nichtgeltendmachung im abgeschlossenen Verfahren notwendig sind.

Im Streitfall erließ das Finanzamt am 12. November 2002 (für das Jahr 2001) und 26. April 2004 (für das Jahr 2002) Einkommensteuerbescheide, mit denen die Geschäftsführerbezüge der Berufungswerberin (Bw.) erklärungsgemäß als Einkünfte aus selbständiger Arbeit veranlagt wurden. Diese Bescheide erwuchsen in Rechtskraft.

Am 11. Jänner 2006 stellte die Bw. den „Antrag auf Annahme eines lohnsteuerpflichtigen Dienstverhältnisses für den Zeitraum vom 01.03.2001 bis zum 18.03.2003“. Diesem Antrag kann nicht entnommen werden, welches (bzw. welche) Verfahren wieder aufgenommen werden sollte(n). Es ist auch nicht ersichtlich, welche Jahre von einer (allfälligen) Wiederaufnahme des Verfahrens erfasst sein sollten. So hat etwa das Finanzamt diesen Antrag nicht auch auf das Jahr 2003 bezogen, obwohl im Antrag ein Zeitraum „bis zum

18.03.2003³ angesprochen wurde. Dem Antrag kann nicht einmal entnommen werden, ob die Bw. überhaupt die Wiederaufnahme eines Verfahrens beantragen wollte. So finden sich die Worte „*Wiederaufnahmsantrag*“ bzw. „*Wiederaufnahme des Verfahrens*“ an keiner Stelle ihres Antrages. Rechtsschutz bieten dem Steuerpflichtigen grundsätzlich auch andere Verfahrenstitel. Offensichtlich ist auch das Finanzamt davon ausgegangen, dass der Antrag vom 11. Jänner 2006 nicht den Kriterien des § 303a Abs. 1 lit. a BAO entsprochen hat; so wurde im angefochtenen Abweisungsbescheid von einer „*mangelnden genauen Verfahrensbezeichnung*“ gesprochen.

Der Wiederaufnahmsantrag hat im Hinblick auf § 303 Abs. 2 BAO auch jene Angaben zu enthalten, die zur Beurteilung seiner Rechtzeitigkeit notwendig sind (somit zB. den Zeitpunkt, in dem der Wiederaufnahmewerber von den maßgebenden Umständen nachweislich Kenntnis erlangt hat). Die Zeitangabe hat so genau zu sein, dass daraus die Einhaltung der Frist beurteilbar ist. Zum zeitlichen Moment führte die Bw. in ihrem Antrag vom 11. Jänner 2006 aus, dass „*erst durch das Stattgeben*“ ihres Einspruches gegen den Bescheid der Sozialversicherung der gewerblichen Wirtschaft durch die Tiroler Landesregierung klar geworden sei, dass im genannten Zeitraum gar keine selbständige Erwerbstätigkeit ihrerseits vorgelegen sei. Damit kann die Rechtzeitigkeit des Antrages aber nicht beurteilt werden, weil nicht auch bekannt gegeben wurde, wann die angesprochene „*Stattgabe*“ erfolgt ist. Der Antrag hat somit auch nicht den Kriterien des § 303a Abs. 1 lit. c BAO entsprochen.

Die Bw. erblickte einen Wiederaufnahmsgrund offensichtlich in dieser „*Stattgabe*“ ihres Einspruches gegen einen Bescheid der Sozialversicherung der gewerblichen Wirtschaft. Dazu ist festzuhalten, dass es sich dabei um später entstandene Umstände (nova producta), nicht aber um Tatsachen bzw. Beweismittel gehandelt haben dürfte, die bereits im Zeitpunkt der Erlassung der Einkommensteuerbescheide am 12. November 2002 und 26. April 2004 existiert haben, aber erst später hervorgekommen sind. Später entstandene Umstände sind keine Wiederaufnahmsgründe (zB. VwGH 23.9.1997, 93/14/0065; VwGH 20.11.1997, 96/15/0221).

Letztlich mangelt es dem Antrag vom 11. Jänner 2006 auch an Angaben, die zur Beurteilung des fehlenden groben Verschuldens an der Nichtgeltendmachung von Tatsachen oder Beweismitteln in den abgeschlossenen Einkommensteuerverfahren notwendig sind (§ 303a Abs. 1 lit. d BAO).

Entspricht der Wiederaufnahmsantrag nicht den im Abs. 1 umschriebenen Erfordernissen, so **hat** die Abgabenbehörde dem Antragsteller gemäß § 303a Abs. 2 BAO die Behebung dieser inhaltlichen Mängel mit dem Hinweis aufzutragen, dass der Antrag nach fruchtlosem Ablauf einer gleichzeitig zu bestimmenden angemessenen Frist als zurückgenommen gilt. Die Erlassung eines Mängelbehebungsauftrages liegt nicht im Ermessen der Abgabenbehörde.

Gegebenenfalls „hat“ die Behörde dem Einschreiter die Behebung der inhaltlichen Mängel aufzutragen.

Der Antrag vom 11. Jänner 2006 entsprach – wie vorhin ausgeführt - nicht den gesetzlichen Erfordernissen des § 303a Abs. 1 BAO. Vom Finanzamt, das den Antrag als Wiederaufnahmsantrag gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO wertete, wurde ein Mängelbehebungsauftrag trotz inhaltlicher Mängel dieses Antrages nicht erlassen, es hat vielmehr eine Sachentscheidung getroffen und den Antrag vom 11. Jänner 2006 mit Bescheid vom 28. Juni 2006 abgewiesen. Ergeht trotz inhaltlicher Mängel vor deren Behebung eine meritorische Entscheidung, so ist sie rechtswidrig (zB. VwGH 16.12.1987, 85/13/0108, 85/13/0131, zu einem Mängelbehebungsverfahren gemäß § 275 BAO). Der Berufung war daher stattzugeben und der rechtswidrige Abweisungsbescheid aufzuheben (vgl. auch UFS 25.10.2005, RV/0381-W/05; UFS 5.12.2005, RV/0033-W/04).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 19. März 2008