



GZ. RV/0103-F/08,
miterledigt RV/0104-F/08,
RV/0105-F/08

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., I., M.-Straße 28, vertreten durch Dr. Winkler & Partner, Wirtschaftstreuhand KEG, 6370 Kitzbühel, Josef-Pirchl-Straße 5, vom 13. Jänner 2007, gegen die Bescheide des Finanzamtes Innsbruck vom 19. Dezember 2006 betreffend Aufhebung gemäß § 299 BAO hinsichtlich der Einkommensteuerbescheide 1999, 2000 und 2005, Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer 2001 bis 2004, Einkommensteuer für die Jahre 1999 bis 2005 sowie Anspruchszinsen für die Jahre 2000 bis 2004 entschieden:

- Der Berufung gegen die Bescheide über die gemäß § 299 BAO verfügten Aufhebungen der Einkommensteuerbescheide 1999, 2000 und 2005 wird Folge gegeben. Die Bescheide werden gemäß § 289 Abs. 2 BAO ersatzlos aufgehoben.
- 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.
- Die Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide der Jahre 1999 bis 2005 wird gemäß § 273 Abs. 1 lit. a BAO als unzulässig zurückgewiesen.
- Die Berufung gegen die Bescheide betreffend Anspruchszinsen für die Jahre 2000, 2001 und 2002 wird als unbegründet abgewiesen.
- Die Berufung gegen die Bescheide betreffend Anspruchszinsen für die Jahre 2003 und 2004 wird gemäß § 273 Abs. 1 lit. a BAO als unzulässig zurückgewiesen.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (nachfolgend abgekürzt Bw.) erklärte in den Jahren 1999 bis 2001 ausschließlich und in den Jahren 2002 bis 2005 neben geringfügigen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit Einkünfte aus Kapitalvermögen. Letzteren lag ein Mitunternehmerbeteiligungsmodell des Arbeitgebers des Gatten der Bw., der Fa. SISKG, zu Grunde, wobei die dabei erzielten Erträge zu einem kleineren Teil der Bw. und zu einem größeren Teil deren Gatten zugewiesen wurden.

Das Finanzamt veranlagte die Bw. in den Streitjahren zunächst erklärungsgemäß. In der Folge fand bei der Fa. SISKG eine Lohnsteuerprüfung (GPLA) statt. Dabei wertete das Prüfungsorgan die Praxis, die aus der Mitarbeiterbeteiligung erhaltenen Kapitaleinkünfte nicht zur Gänze den Mitarbeitern, sondern teilweise auch deren Ehegatten zuzuweisen, als unzulässiges Einkommenssplitting.

Das Finanzamt folgte der Auffassung des Prüfungsorgans und hob die Einkommensteuerbescheide der Jahre 1999 und 2000 gemäß § 299 Abs. 1 BAO ersatzlos auf. Die Einkommen-steuerverfahren der Jahre 2001, 2002, 2003 und 2004 wurden gemäß § 303 Abs. 4 BAO wiederaufgenommen und gleichzeitig gemäß § 307 Abs. 1 leg.cit. neue Sachbescheide erlassen. Für das Jahr 2005 erging ein Aufhebungsbescheid verbunden mit einem diesen ersetzenden Einkommensteuerbescheid. Zudem erließ das Finanzamt für die Jahre 2000, 2001 und 2002 Anspruchszinsenbescheide.

In der fristgerecht erhobenen Berufung wurde die ersatzlose Aufhebung sämtlicher obig angeführter Bescheide wegen Verletzung von Verfahrensvorschriften und wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes beantragt. Im Wesentlichen wurde das Fehlen von Bescheidbegründungen bemängelt sowie der Verstoß gegen den Grundsatz des Parteiengehörs, der darauf beruhe, dass der Bw. das Prüfungsergebnis nicht mitgeteilt worden sei, sie keine Möglichkeit zu einer diesbezüglichen Stellungnahme gehabt habe, ein schriftlicher Prüfungsbericht fehle und auch keine Schlussbesprechung abgehalten worden sei. Beanstandet wurde weiters die gegen den Grundsatz von Treu und Glauben verstoßende Missachtung der Ergebnisse einer bereits im Jahr 2001 bei der Fa. SISKG durchgeführten Betriebsprüfung. Im Rahmen dieser Prüfung sei derselbe Sachverhalt einer Beurteilung unterzogen worden, wobei als Resultat das Beteiligungsausmaß der Ehepartner der Mitarbeiter die Firma beginnend mit 1.2.2001 von 50% auf 33,33% reduziert worden sei. Unrichtig sei auch die Steuerberechnung, da die vom Auszahler der Kapitaleinkünfte im Namen und auf Rechnung der Bw. einbehaltene Kapitalertragsteuer nicht angerechnet worden sei.

Die Berufung wurde der Abgabenbehörde zweiter Instanz ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung direkt vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

- Aufhebung gemäß § 299 BAO betreffend Einkommensteuer der Jahre 1999, 2000 und 2005

Vorweg wird festgehalten, dass sich die Berufung unter anderem gegen den Einkommensteuerbescheid 1999, gegen den Bescheid betreffend die Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens 2000 sowie den (neuen) Einkommensteuerbescheid 2000 - alle vom 19. Dezember 2006 - richtet. Tatsächlich wurde mit Bescheid vom 19. Dezember 2006 der am 14. Februar 2001 ergangene Einkommensteuerbescheid 1999 gemäß § 299 Abs. 1 BAO ersatzlos behoben und für das Jahr 2000 erging am 19. Dezember 2006 kein Wiederaufnahmebescheid, sondern ebenfalls ein Aufhebungsbescheid. Für 2000 wurde des weiteren auch kein neuer Sachbescheid erlassen. Da jedoch nach Auffassung des Unabhängigen Finanzsenates aus dem gesamten Berufungsinhalt klar erkennbar ist, dass sich die Berufung unter anderem gegen die obig angeführten Aufhebungsbescheide richtet, wird diese als ausreichend konkretisiert im Sinne des § 250 Abs. 1 BAO angesehen.

Die maßgeblichen Rechtsnormen lauten:

Gemäß § 299 Abs. 1 BAO idgF 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.

Gemäß § 299 Abs. 2 BAO idgF ist mit dem aufhebenden Bescheid der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden.

Gemäß § 299 Abs. 3 BAO idgF tritt durch die Aufhebung des aufhebenden Bescheides (Abs. 1) das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor der Aufhebung (Abs. 1) befunden hat.

Gemäß § 302 Abs. 1 BAO idgF sind Abänderungen, Zurücknahmen und Aufhebungen von Bescheiden, soweit nicht anderes bestimmt ist, bis zum Ablauf der Verjährungsfrist, Aufhebungen gemäß § 299 jedoch bis zum Ablauf eines Jahres nach Bekanntgabe (§ 97) des Bescheides zulässig.

Mit den angefochtenen Bescheiden wurden der am 14. Februar 2001 erlassene Einkommensteuerbescheid 1999, der am 12. Dezember 2001 erlassene Einkommensteuerbescheid 2000 sowie der am 9. November 2006 erlassene Einkommensteuerbescheid 2005 aufgehoben. § 299 BAO und § 302 leg.cit. in der derzeit geltenden Fassung sind zwar erst am 1. Jänner

2003 (BGBl I 2002/97) bzw. am 20. Dezember 2003 (AbgÄG 2003, BGBl I 2003/124) und somit nach Erlassung der behobenen Einkommensteuerbescheide der Jahre 1999 und 2000 in Kraft getreten; da es sich dabei aber um Verfahrensvorschriften handelt, ist für die anzuwendende Fassung der angeführten Normen lediglich der Zeitpunkt des jeweiligen Aufhebungsbescheides von Bedeutung.

§ 302 Abs. 1 BAO legt fest, dass Aufhebungen gemäß § 299 leg.cit. grundsätzlich nur bis zum Ablauf eines Jahres ab Bekanntgabe (i.d.R. Zustellung) des aufzuhebenden Bescheides zulässig sind. Gegenständlich wurden die mit 14. Februar 2001 bzw. 12. Dezember 2001 datierten Einkommensteuerbescheide der Jahre 1999 und 2000 ohne Zustellnachweis durch Organe der Post zugestellt. In solchen Fällen gilt gemäß § 98 BAO iVm § 26 Abs. 2 ZustG die Zustellung am dritten Werktag nach der Übergabe an das Zustellorgan als bewirkt. Sofern also davon ausgegangen wird, dass die betreffenden Bescheide mit Ausstellungsdatum an das Zustellorgan übergeben wurden – und für eine gegenteilige Annahme gibt es keine Anhaltspunkte – begann die einjährige Frist des § 302 Abs. 1 BAO hinsichtlich der Einkommensteuerbescheide 1999 und 2000 am 19. Februar 2001 bzw. 17. Dezember 2001 zu laufen (der 17. Februar bzw. der 15. Dezember fallen auf einen Samstag und der 18. Februar bzw. der 16. Dezember auf einen Sonntag). Da die Aufhebungsbescheide erst am 19. Dezember 2006 und damit lange nach Ablauf der Jahresfrist ergangen sind, war ihre Erlassung unzulässig. Der Berufung war daher in diesem Punkt Folge zu geben und die betreffenden Bescheide waren aufzuheben. Durch diese Aufhebung tritt das Verfahren gemäß § 299 Abs. 3 BAO in die Lage zurück, in der es sich vor der Aufhebung befunden hat; d.h. die Einkommensteuerbescheide 1999 und 2000 vom 14. Februar 2001 bzw. 12. Dezember 2001 leben wieder auf.

Die mit Bescheid vom 19. Dezember 2006 erfolgte Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2005 vom 9. November 2006 war zwar zeitgerecht iSd § 302 Abs. 1 BAO, allerdings wurde als Begründung lediglich der Gesetzeswortlaut des § 299 Abs. 1 BAO wiedergegeben.

Wie bei Ritz, BAO-Kommentar³, § 93, Tz 10ff sowie § 299, Tz 40, ausgeführt wird, muss eine Bescheidbegründung, um einen effizienten Rechtsschutz zu gewährleisten, bestimmte Erfordernisse erfüllen. So hat sie jenen Sachverhalt anzuführen, den die Behörde als Ergebnis ihrer Überlegungen zur Beweiswürdigung als erwiesen annimmt. Weiters hat sie die die Beweiswürdigung betreffenden Erwägungen schlüssig darzulegen und eine Darstellung der rechtlichen Beurteilung zu enthalten. Bei Ermessensentscheidungen – dazu gehört die Aufhebung nach § 299 BAO – sind überdies die Gründe für die Ermessensübung eingehend darzustellen. Dadurch soll ein Bescheid für den Abgabepflichtigen nachvollziehbar und

kontrollierbar werden. Denn der Abgabepflichtige soll nicht rätseln müssen, warum seinem Anbringen nicht Rechnung getragen wird bzw. warum ein Bescheid von Amts wegen erlassen wird.

Die Begründung des Bescheides vom 19. Dezember 2006, mit dem die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2005 vom 9. November 2006 erfolgt ist, enthält weder Sachverhaltselemente noch eine Beweismwürdigung. Das Fehlen dieser Elemente ist als wesentlicher Verfahrensmangel anzusehen. Der Berufung war daher auch in diesem Punkt Folge zu geben und der Bescheid aufzuheben. Durch diese Aufhebung scheidet der Einkommensteuerbescheid 2005 vom 19. Dezember 2006 aus dem Rechtsbestand aus und der ursprüngliche Einkommensteuerbescheid 2005 vom 9. November 2006 lebt wieder auf.

- Wiederaufnahme der Verfahren 2001 bis 2004

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist die Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c und 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.

§ 307 Abs 1 BAO bestimmt, dass mit dem die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheid unter gleichzeitiger Aufhebung des früheren Bescheides die das wiederaufgenommene Verfahren abschließende Sachentscheidung zu verbinden ist.

Ein Wiederaufnahmsbescheid ist nur dann nicht mit einem wesentlichen Verfahrensmangel behaftet, wenn seine Begründung bestimmten Mindestanforderungen gerecht wird. In der Begründung anzuführen sind jedenfalls die Wiederaufnahmsgründe (siehe dazu Ritz, BAO-Kommentar³, § 307, Tz 3). Die Notwendigkeit dazu ergibt sich daraus, dass sich die Berufsbehörde nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (z.B. 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) 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. Da die für Berufungsvorentscheidungen bestehende Änderungsbefugnis (§ 276 Abs. 1 BAO) ident ist mit jener für Berufungsentscheidungen (§ 289 Abs. 2 zweiter Satz BAO), ist die fehlende Angabe der Wiederaufnahmsgründe in der Begründung des mit Berufung angefochtenen Bescheides nicht nur in der Berufungsentscheidung, sondern auch in der Berufungsvorentscheidung nicht nachholbar. Zudem ist im zweitinstanzlichen Berufungsverfahren über die Rechtmäßigkeit des angefochtenen Bescheides und nicht über

jene der Berufungsvorentscheidung zu entscheiden. Daher ist einer Berufung gegen einen Wiederaufnahmsbescheid, der in seiner Begründung keine tauglichen Wiederaufnahmsgründe anführt, zweckmäßigerweise bereits mit Berufungsvorentscheidung stattzugeben (durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides). Die Begründung von Verfügungen der Wiederaufnahme hat weiters nicht nur je Bescheid die entsprechenden Wiederaufnahmsgründe anzugeben, sondern auch die zeitliche Abfolge des Bekanntwerdens der maßgebenden Tatsachen und Beweismittel darzustellen. Darüber hinaus hat die Begründung die für die Ermessensübung maßgebenden Überlegungen zu enthalten (siehe dazu auch UFS 2.4.2008, RV/0085-F/08; UFS 18.4.2008, RV/0119-F/08 und UFS 27.5.2008, RV/0112-F/08).

In den Begründungen der angefochtenen Wiederaufnahmebescheide wurde ausgeführt, „die Wiederaufnahme der Verfahren sei gemäß § 303 Abs. 4 BAO auf Grund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfbericht zu entnehmen seien, erfolgt. Daraus sei auch die Begründung für die Abweichungen von den bisherigen Bescheiden zu ersehen“.

Wie der Unabhängige Finanzsenat in seiner Entscheidung vom 18.4.2008, RV/0119-F/08, unter Hinweis auf die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes richtigerweise ausgeführt hat, wird der Verweis auf Feststellungen einer abgabenbehördlichen Prüfung, die darüber aufgenommene Niederschrift und den Prüfbericht zwecks Begründung einer Wiederaufnahme grundsätzlich als zulässig erachtet. Die in einer Prüfung getroffenen Feststellungen können jedoch nur dann eine Verfahrenswiederaufnahme begründen, wenn sie dem Bescheidadressaten auch bekannt gegeben werden.

Die Lohnsteuerprüfung (GPLA) fand im Streitfall nicht bei der Bw., sondern bei der Fa. SISKG statt. In den Begründungen wurde aber weder angeführt, bei welchem Abgabepflichtigen die abgabenbehördliche Prüfung durchgeführt wurde, noch in welchem Zeitraum sie erfolgt ist. Die Prüfungsergebnisse wurden der Bw. unbestrittenermaßen auch nicht mitgeteilt. Da die Prüfung bei der Fa. SISKG zum Zeitpunkt der Erlassung der Wiederaufnahmsbescheide (19. Dezember 2006) noch nicht abgeschlossen war (die Schlussbesprechung fand erst am 7. März 2007 statt), wäre allerdings eine Übermittlung der vollständigen Prüfungsunterlagen auch nicht möglich gewesen. Gesamthaft betrachtet ist daher der Verweis auf einen für die Bw. nicht zuordnenbaren und nicht bekannt gegebenen bzw. zum Zeitpunkt der Erlassung der betreffenden Bescheide noch gar nicht existenten Prüfungsbericht nicht ausreichend zur Begründung der Wiederaufnahmebescheide. Der Mangel der Nachvollziehbarkeit der Wiederaufnahmsgründe ist – wie obig dargelegt wurde – auch nicht sanierbar. Somit war der Berufung auch in diesem Punkt Folge zu geben und waren die Bescheide betreffend

Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer 2001, 2002, 2003 und 2004 aufzuheben.

- Einkommensteuerbescheide 1999 und 2000

Die Berufung richtete sich unter anderem gegen den Einkommensteuerbescheid 1999 sowie den Einkommensteuerbescheid 2000, beide vom 19. Dezember 2006. Solche Bescheide existieren jedoch nicht, da die Aufhebungen gemäß § 299 BAO für diese Jahre ersatzlos erfolgten. Somit war die Berufung, soweit sie sich gegen diese nicht bestehenden Bescheide richtet, gemäß § 273 Abs. 1 lit. a BAO als unzulässig zurückzuweisen.

- Einkommensteuerbescheide 2001 bis 2005

Durch die Aufhebung der Bescheide betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer 2001, 2002, 2003 und 2004 sowie des Aufhebungsbescheides die Einkommensteuer 2005 betreffend sind die neuen Sachbescheide ex lege aus dem Rechtsbestand ausgeschieden. Die Berufung richtete sich daher insofern gegen rechtlich nicht mehr existente Bescheide und war als unzulässig zurückzuweisen.

- Anspruchszinsen

Berufung wurde auch gegen die Anspruchszinsenbescheide 2000, 2001, 2002, 2003 und 2004 erhoben. Zwar wurde der Anspruchszinsenbescheid 2000 nicht ausdrücklich erwähnt; aus dem gesamten Berufungsinhalt war aber erkennbar, dass nach dem Willen der Bw. auch jener Anspruchszinsenbescheid angefochten werden sollte, der Folge der sich aus der gemäß § 299 BAO verfügten Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2000 ergebenden Einkommensteuernachforderung war. Für 2003 und 2004 sind allerdings keine Anspruchszinsenbescheide ergangen, sodass die Berufung insofern gemäß § 273 Abs. 1 lit. a BAO als unzulässig zurückzuweisen war.

Bezüglich der Anspruchszinsenbescheide 2000, 2001 und 2002 wurde kein gesondertes Vorbringen erstattet. Aus dem Berufungsschriftsatz war jedoch ableitbar, dass diese Zinsenbescheide deshalb bekämpft wurden, weil sie nach Rechtsmeinung der Bw. Resultat von unrichtigen Einkommensteuerbescheiden waren.

Hierzu ist anzumerken, dass Anspruchszinsenbescheide an die Höhe der im Bescheidspruch des Einkommensteuerbescheides ausgewiesenen Nachforderung oder Gutschrift gebunden sind, weshalb sie auch nicht erfolgreich mit der Begründung anfechtbar sind, der zu Grunde liegende Stammabgabenbescheid sei rechtswidrig (Ritz, BAO-Kommentar³, § 205, Tz 32ff). Wird ein sich als rechtswidrig erweisender Stammabgabenbescheid nachträglich abgeändert oder aufgehoben, so wird diesem Umstand mit einem an den Abänderungs- bzw.

Aufhebungsbescheid gebundenen neuen Zinsenbescheid Rechnung getragen. Eine Abänderung des ursprünglichen Zinsenbescheides erfolgt nicht. Die Berufung war daher bezüglich der Anspruchszinsenbescheide 2000, 2001 und 2002 als unbegründet abzuweisen.

Feldkirch, am 13. Juni 2008