



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den gesamten, Senat über die Berufung des Bw., vertreten durch CZEPL & PARTNER Steuer- u Unternehmensberatung GmbH, 4560 Kirchdorf, Dr. Gaisbauer Str. 7, vom 7. Mai 2009 gegen den Aufhebungsbescheid gemäß § 299 BAO des Finanzamtes Kirchdorf Perg Steyr, vertreten durch Hofrat Dr. Josef Reiter, vom 7. April 2009 betreffend den "Bescheid über die Abweisung der Berufung vom 21. April 2008" nach der am 28. Jänner 2010 in 4020 Linz, Bahnhofplatz 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Mit dem Anbringen vom 28. März 2008 wurde eine Berufung gegen die Kapitalertragsteuerbescheide für die Jahre 2000, 2001, 2002, 2003, 2004 und 2005 vom 27. Februar 2008 eingebracht. Gleichzeitig wurde die Aussetzung der Einhebung der **"vorläufig vorgeschriebenen Kapitalertragsteuern im Ausmaß von insgesamt 2.849.689,29 €"** gemäß § 212a BAO bis zur Erledigung der Berufung beantragt.

Mit Bescheid vom 10. April 2008 wurde folgende Aussetzung der Einhebung verfügt:

Es wird ausgesetzt:			Es wird abgewiesen:		
			a) Es wird teilweise abgewiesen:		
<i>Zeitraum</i>	<i>Abgabenart</i>	<i>Betrag</i>	<i>Zeitraum</i>	<i>Abgabenart</i>	<i>Betrag</i>
1999	KESst	295.211,35	2003	KESst	10.937,50
2000	KESst	444.398,59	2004	KESst	52.670,80
2001	KESst	536.939,26	2005	KESst	12.468,75
2002	KESst	484.309,23			
2003	KESst	493.715,09			
2004	KESst	519.038,72	b) Es wird zur Gänze abgewiesen:		
2005	KESst	0,00			
Summe		2.773.612,24	Summe		

Gegen diesen Bescheid wurde mit dem Anbringen vom 17. April 2008 eine Berufung eingebracht, in der insbesondere die teilweise Abweisung der Aussetzung der Einhebung angefochten wurde.

Mit der als "Abweisungsbescheid" bezeichneten Berufungsvorentscheidung vom 30. April 2008 wurde die Berufung vom 17. April 2008 abgewiesen.

Der Berufungswerber brachte mit dem Anbringen vom 7. Mai 2008 einen Vorlageantrag ein, in dem er um positive Erledigung der Berufung ersuchte.

Mit zweiter Berufungsvorentscheidung vom 16. Mai 2008 wurde der Berufung vom 21. April 2008 stattgegeben, ohne dass im Spruch der Berufungsvorentscheidung angeführt wurde, für welche Abgabenschuldigkeiten tatsächlich die Aussetzung der Einhebung bewilligt wurde.

Mit Bescheid vom 23. Juni 2008 wurde der *"Bescheid über die Aussetzung der Einhebung gemäß § 212a BAO vom 16. Mai 2008"* gemäß § 299 Abs. 1 BAO wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes aufgehoben. Begründet wurde die Aufhebung damit, dass nach Bewilligung der Aussetzung der Einhebung Gefährdungshandlungen iSd § 212a Abs. 2 lit. c BAO festgestellt wurden.

Gegen den Aufhebungsbescheid vom 23. Juni 2008 wurde mit Anbringen vom 15. Juli 2008 eine Berufung eingebracht, die nach der Aktenlage noch unerledigt ist.

Mit dem angefochtenen Bescheid vom 7. April 2009 wurde der "Bescheid über die Abweisung der Berufung vom 21. April 2008 gemäß § 299 BAO" vom 30. April 2008 aufgehoben.

Gleichzeitig wurde eine Berufungsvorentscheidung erlassen, mit der über die Aussetzung der Einhebung entschieden wurde. Der Spruch des Bescheides ist wie folgt gestaltet:

1.) Aufhebungsbescheid nach § 299 BAO

Der Bescheid über die Abweisung der Berufung vom 21.4.2008 als unbegründet, erlassen am 30.4.2008 wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

2.) Berufungsvorentscheidung

Über die Berufung vom 21.4.2008 gegen den Aussetzungsbescheid vom 10.4.2008 wird entschieden wie folgt:

Die Kapitalertragssteuern von 1999 bis einschließlich 2004 in einer Gesamthöhe von € 2.773.612,24 werden aus dem Grunde des § 212 a Abs 2 lit c BAO nicht von der Einhebung ausgesetzt.

Als Begründung wurde ausgeführt:

"Im Laufe des Prüfungsverfahrens gegen Roman O. ergingen zwischen 19.12.2006 und 27.2.2008 mehrfach geänderte vorläufige Haftungs- und Abgabenbescheide betreffend Kapitalertragsteuern, die letztendlich in die endgültige Festsetzung der Kapitalertragsteuern für 1999 bis einschließlich 2004 in Höhe von 2.773.612,24 € vom 27.2.2008 mündeten.

Gegen diese Bescheide wurde berufen und die Aussetzung der Einhebung beantragt, welche mit Bescheid vom 10.4.2008 in Höhe von 2.773.612,24 € bewilligt wurde. Dagegen wurde wiederum berufen und die Aussetzung weiterer Kapitalertragsteuern begehrt. Die Berufungsvorentscheidung vom 30.4.2008 wies die Berufung als unbegründet ab, so dass die Aussetzung der Einhebung in der oben genannten Höhe aufrecht blieb. Die zwischenzeitig erlassene und nach § 299 BAD aufgehobene zweite Berufungsvorentscheidung vom 16.5.2008 änderte daran nichts, dass der Bescheid vom 30.4.2008 im Rechtsbestand verblieb.

Dieser Bescheid erweist sich jedoch aus folgenden Gründen als rechtswidrig:

Gegen den Abgabepflichtigen Roman O. wurden als eine Folge der Prüfungen, die schlagwortartig unter dem Komplex "NS" zusammengefasst wurden, wegen verdeckter Gewinnausschüttungen verschiedener Betriebe an ihn Kapitalertragssteuerbescheide erlassen, die zunächst vorläufig ergingen und wiederholt geändert wurden. Dies ging darauf zurück, dass die nacheinander erfolgenden Prüfungsabschlüsse immer wieder zu Änderungen der Festsetzungen führten

Der Abgabepflichtige hat schon gegen die ersten vorläufigen Kapitalertragssteuerbescheide vom 19. 12. 2006 berufen und die Aussetzung der Einhebung beantragt, welcher Antrag abgewiesen wurde, weil das Verhalten des Abgabepflichtigen auf die Gefährdung der Einbringlichkeit gerichtet war. In weiterer Folge wurde, weil gegen die Abweisung dieses Antrags berufen wurde und der Abgabepflichtige nicht an der Feststellung seiner Vermögens- und Einkommensverhältnisse mitwirkte, am 3.5.2007 ein Vollstreckungsbescheid erlassen, der ebenfalls ein auf die Gefährdung der Einbringlichkeit gerichtetes Verhalten des Abgabepflichtigen geltend machte. Dieser Bescheid wurde mit Erkenntnis des UFS vom 4. 11. 2008 bestätigt. Auf die Begründung dieses Erkenntnisses wird verwiesen.

Daraus ist abzuleiten, dass die Bewilligung der Aussetzung der Einhebung vom 10. 4. 2008 ebenso wenig wie deren Bestätigung vom 30. 4. 2008 hätte erfolgen dürfen, weil sich am Sachverhalt, der für die Abweisung des ursprünglichen Antrags auf Aussetzung der Einhebung und auf die Erlassung des Vollstreckungsbescheides maßgebend war, nichts geändert hat.

Die betragsmäßigen Änderungen der Festsetzungen der Kapitalertragssteuern infolge nacheinander abgeschlossener Prüfungen haben keinen Einfluss auf die Beurteilung der Voraussetzungen des § 212 a BAO unter dem Gesichtspunkt des Sicherungsbedürfnisses der Abgabenbehörde, außer es wären Verhaltensweisen gesetzt worden, welche die ursprünglich hervorgerufene Gefährdung der Einbringlichkeit beseitigt hätten. Solche Aktionen sind allerdings nicht aktenkundig, so dass spruchgemäß zu entscheiden war."

Gegen den Aufhebungsbescheid und die Berufungsvorentscheidung vom 7. April 2009 wurde mit dem Anbringen vom 7. Mai 2009 eine Berufung eingebracht, die nunmehr dem Unabhängigen Berufungssenat zur Entscheidung vorgelegt wurde.

In der am 28. Jänner 2010 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde vom Bw. ergänzend ausgeführt, er wäre in einem Strafverfahren verfangen gewesen, in dem es um diese ganzen KEST-Vorschreibungen gegangen ist. Hievon sei er mittlerweile frei gesprochen worden. Dieses Strafverfahren hätte Auswirkungen auf die Schuldfrage. Damit überhaupt Steuern vorgeschrieben werden können, müsste auch ein schuldhaftes Verhalten vorliegen. Genau dieses schuldhafte Verhalten sei im Strafverfahren nicht festgestellt worden. In Zusammenhang mit der Überführung des steuerlichen Betriebsvermögens in das steuerliche Privatvermögen sei der Abgabenbehörde alles offen gelegt worden. Es seien alle Vermögensgegenstände offen gelegt worden. Weiters sei ein Auszahlungsantrag gestellt worden. Im Zuge der Betriebsprüfung sei festgestellt worden, der Bw. würde ca. 80.000,00 € zurückbekommen, die er auch dringend bräuchte um seine Vermietungsobjekte weiter ausbauen zu können bzw. dort Reparaturen durchführen zu können.

Über die Berufung wurde erwogen:

§ 212a Abs. 1 bis 4 der Bundesabgabenordnung (BAO) BGBl. Nr. 194/1961 idF BGBl. I Nr. 180/2004 lauten:

"(1) Die Einhebung einer Abgabe, deren Höhe unmittelbar oder mittelbar von der Erledigung einer Berufung abhängt, ist auf Antrag des Abgabepflichtigen insoweit auszusetzen, als eine Nachforderung unmittelbar oder mittelbar auf einen Bescheid, der von einem Anbringen abweicht, oder auf einen Bescheid, dem kein Anbringen zugrunde liegt, zurückzuführen ist, höchstens jedoch im Ausmaß der sich bei einer dem Begehren des Abgabepflichtigen Rechnung tragenden Berufungserledigung ergebenden Herabsetzung der Abgabenschuld. Dies gilt sinngemäß, wenn mit einer Berufung die Inanspruchnahme für eine Abgabe angefochten wird.

(2) Die Aussetzung der Einhebung ist nicht zu bewilligen,

a) insoweit die Berufung nach Lage des Falles wenig erfolgversprechend erscheint, oder

b) insoweit mit der Berufung ein Bescheid in Punkten angefochten wird, in denen er nicht von einem Anbringen des Abgabepflichtigen abweicht, oder

c) wenn das Verhalten des Abgabepflichtigen auf eine Gefährdung der Einbringlichkeit der Abgabe gerichtet ist.

(3) Anträge auf Aussetzung der Einhebung können bis zur Entscheidung über die Berufung (Abs. 1) gestellt werden. Sie sind zurückzuweisen, wenn sie nicht die Darstellung der

Ermittlung des gemäß Abs. 1 für die Aussetzung in Betracht kommenden Abgabebetrages enthalten. Weicht der vom Abgabepflichtigen ermittelte Abgabebetrag von dem sich aus Abs. 1 ergebenden nicht wesentlich ab, so steht dies der Bewilligung der Aussetzung im beantragten Ausmaß nicht entgegen.

(4) Die für Anträge auf Aussetzung der Einhebung geltenden Vorschriften sind auf Berufungen gegen die Abweisung derartiger Anträge und auf solche Berufungen betreffende Vorlageanträge (§ 276 Abs. 2) sinngemäß anzuwenden."

§ 299 BAO, BGBl. Nr. 194/1961 idF BGBl. I Nr. 20/2009 lautet:

"(1) Die Abgabenbehörde erster Instanz kann 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.

(2) Mit dem aufhebenden Bescheid ist der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden. Dies gilt nur, wenn dieselbe Abgabenbehörde zur Erlassung beider Bescheide zuständig ist.

(3) 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."

Nach der überwiegend im Unabhängigen Finanzsenat vertretenen Meinung (vgl. UFS 7. 6. 2006, RV/0815-W/06; 10. 10. 2006, RV/0557-I/06; 7. 12. 2006, RV/0247-F/06; 2. 1. 2008, RV/0231-G/06; 5. 6. 2007, RV/0383-G/07; 4. 7. 2007, RV/0005-I/05; 22. 9. 2008, RV/0466-F/07) dürfen im Berufungsverfahren nur solche Aufhebungsgründe geprüft und anerkannt werden, die von der Abgabenbehörde erster Instanz bereits angeführt bzw. geltend gemacht worden sind, wobei eine Zusammenschau von Aufhebungs- und Ersatzbescheid (mangels eines entsprechenden Verweises) unzulässig ist, da es sich nach Lehre und Rechtsprechung um rechtlich zwei verschiedene Bescheide handelt, die jeder für sich einer Berufung zugänglich sind, die jeder für sich den gesetzlichen Erfordernissen entsprechen müssen und die jeder für sich der Rechtskraft teilhaftig werden können (Ritz, BAO³, § 299, Tz 45, und die dort angeführte Judikatur). Für diese Auslegung spricht nach UFS 22. 9. 2008, RV/0466-F/07:

"Sowohl die Wiederaufnahme des Verfahrens als auch die Bescheidaufhebung nach § 299 BAO sind im 7. Abschnitt der BAO unter dem Kapitel "Sonstige Maßnahmen" behandelt.

Beide Regelungen lauten im hier maßgeblichen Zusammenhang weitgehend gleich.

Sowohl Wiederaufnahme als auch Bescheidaufhebung haben die gleiche Funktionsweise. Mit dem Verfahrensbescheid (Aufhebungsbescheid im weiteren Sinn) kann und wird in der Regel die Rechtskraft durchbrochen, ein gesonderter materieller Bescheid ersetzt den aufgehobenen.

Die Rechtsschutzposition des Bescheidadressaten ist vergleichbar, lässt jedenfalls keinen Vorrang des einen Instruments vor dem anderen erkennen (Ritz, BAO³ § 299 Tz 68).

Die Rechtskraft bewirkt Rechtsfrieden (Stoll, BAO Kommentar, 942). Soll die Rechtskraft von Amts wegen durchbrochen werden, darf daher von der hierfür verantwortlichen Behörde verlangt werden, dass die hierfür maßgeblichen Gründe bekannt gegeben werden, um die Nachprüfbarkeit zu ermöglichen bzw. zu garantieren. Wäre dem nicht

so, stellte dies geradezu eine Einladung dar, im Rechtsmittelverfahren Aufhebungsgründe (erforderlichenfalls) nachzuschieben bzw. gar nachträglich nach Aufhebungsgründen zu suchen. Dies wiederum ließe sich nicht mit dem Erfordernis vereinbaren, dass die Bescheidaufhebung die Gewissheit der Rechtswidrigkeit voraussetzt (Ritz, BAO3, § 299 Tz 13). Die Rechtssicherheit wäre in hohem Maße gefährdet, der Rechtsschutz nicht mehr ausreichend gewährleistet.

Der wesentliche Unterschied zwischen Wiederaufnahme und Bescheidaufhebung ieS liegt in den unterschiedlichen Gründen, weshalb eine Rechtskraftdurchbrechung zulässig ist. Während die Wiederaufnahme (verkürzt formuliert) Neues auf der Sachverhaltsebene, mit der Eignung, einen anders lautenden Bescheid herbeizuführen, erfordert, setzt die Bescheidaufhebung einen im Spruch rechtswidrigen Bescheid voraus. Nach Überzeugung des Referenten sprechen die aufgezeigten Gemeinsamkeiten der beiden Instrumentarien für eine verfahrensrechtliche Gleichbehandlung im Berufungsverfahren in dem Sinne, dass die Berufungsbehörde lediglich zu beurteilen hat, ob die von der Abgabenbehörde erster Instanz angeführten Gründe eine Wiederaufnahme bzw. eine Bescheidaufhebung ieS rechtfertigen."

Im gegenständlichen Fall haben der Aufhebungsbescheid nach § 299 BAO und die gleichzeitig erlassene Berufungsvorentscheidung eine einheitliche Begründung. Aus dem Inhalt der Begründung geht hervor, dass diese ausdrücklich Gründe für die Rechtswidrigkeit des Bescheides anführt. Daher ist davon auszugehen, dass zumindest der angefochtene Aufhebungsbescheid eine entsprechende Begründung aufweist. Das Finanzamt führt als Aufhebungsgrund an, dass ein Verhalten des Abgabepflichtigen vorliegt, das auf die Gefährdung der Einbringlichkeit gerichtet ist. Dies stehe einer Aussetzung der Einhebung entgegen. Der Unabhängige Finanzsenat hat der ausschließlich zu prüfen, ob dieser Aufhebungsgrund zutreffend gewesen ist.

Die Prüfung, ob Gründe iSd § 212a Abs. 2 BAO vorliegen, die einer Aussetzung der Einhebung entgegenstehen, hat nur dann zu erfolgen, wenn ein zulässiger Aussetzungsantrag vorliegt. Aussetzungsanträge haben die Darstellung der Ermittlung des für die Aussetzung in Betracht kommenden Abgabebetrages zu enthalten. Betrifft der Aussetzungsantrag mehrere Abgaben, so ist hinsichtlich jeder einzelnen Abgabe der Betrag, dessen Aussetzung beantragt wird, darzustellen (VwGH 28.5.1997, 97/13/0001). Fehlt eine solche Darstellung, so ist der Aussetzungsantrag zurückzuweisen (§ 212a Abs. 3 zweiter Satz BAO), auch wenn der Abgabenbehörde allenfalls die Ermittlung des für die Aussetzung in Betracht kommenden Abgabebetrages aus den Akten möglich ist (VwGH 28.1.1994, 91/17/0026-0029; 18.2.1999, 97/15/0143; UFS 11.2.2003, RV/2190-L/02).

Im gegenständlichen Fall enthält das Anbringen vom 28. März 2008, mit dem die Aussetzung der Einhebung der *"vorläufig vorgeschriebenen Kapitalertragsteuern im Ausmaß von insgesamt 2.849.689,29 €"* gemäß § 212a BAO bis zur Erledigung der Berufung beantragt wurde, keine Darstellung der für die Aussetzung in Betracht kommenden Abgabenschuldigkeiten, dennoch hat das Finanzamt die Aussetzung der Einhebung

letztendlich mit Bescheid vom 10. April 2008 (teilweise) bewilligt. Die gegen diese Bewilligung eingebrachte Berufung wurde mit der nunmehr mit dem angefochtenen Bescheid aufgehobenen Berufungsvorentscheidung abgewiesen. Die Abweisung der Berufung als unbegründet ist so zu werten, als ob die Berufungsbehörde einen mit dem angefochtenen Bescheid im Spruch übereinstimmenden Bescheid erlassen hätte (zB. VwGH 25.3.1999, 97/15/0031, 97/15/0032; 3.7.2003, 2000/15/0042; 31.3.2004, 2000/13/0017, 0018), der fortan an die Stelle des angefochtenen Bescheides tritt (zB. VwGH 9.11.1994, 94/13/0213; 26.9.2000, 2000/13/0042; 17.12.2002, 2002/17/0273). Damit bedeutet die Abweisung der Berufung vom 17. April 2008 mit Berufungsvorentscheidung vom 30. April 2008 nichts anderes, als dass damit die (teilweise) Bewilligung der Aussetzung der Einhebung bestätigt wurde. Wenn nun das Finanzamt im angefochtenen Bescheid davon ausgeht, dass diese Bewilligung wegen des Verhaltens des Abgabepflichtigen, das auf die Gefährdung der Einbringlichkeit gerichtet sei, nicht richtig sei, dann übersieht es, dass sich diese Frage nur dann stellt, wenn die formellen Voraussetzungen für eine Bewilligung einer Aussetzung der Einhebung, insbesondere das Vorliegen eines inhaltlich mängelfreien Aussetzungsantrages iSd § 212a Abs. 3 zweiter Satz BAO gegeben sind. Die Aussetzung der Einhebung setzt nämlich einen diesbezüglichen Antrag voraus, der auch den inhaltlichen Formerfordernissen des § 212a Abs. 3 zweiter Satz BAO entsprechen muss. Fehlt ein derartiger Antrag, kommt eine Aussetzung der Einhebung nicht in Betracht und die Abgabenbehörde ist auch nicht berechtigt, sich mit der Frage der Berechtigung einer Bewilligung der Aussetzung der Einhebung inhaltlich auseinander zu setzen. Da im gegenständlichen Fall jedoch bereits die Formalvoraussetzung für die Bewilligung einer Aussetzung der Einhebung, nämlich das Vorliegen eines inhaltlich mängelfreien Aussetzungsantrages iSd § 212a Abs. 3 zweiter Satz BAO nicht gegeben war, erweist sich der Aufhebungsgrund, den das Finanzamt bei der Erlassung des angefochtenen Aufhebungsbescheides herangezogen hat, als unzutreffend. Auf Grund des sich aus § 212a Abs. 3 zweiter Satz BAO ergebenden Vorranges der Formalerledigung stellt sich gar nicht die Frage, ob sich der aufgehobene Bescheid wegen Fehlens materieller Voraussetzungen (auch) als nicht richtig erweisen könnte. Aus diesem Grund ist der vom Finanzamt herangezogene Aufhebungsgrund unzutreffend.

Der Berufungssenat schließt sich der überwiegend im UFS vertretenen Meinung an (vgl. UFS 7. 6. 2006, RV/0815-W/06; 10. 10. 2006, RV/0557-I/06; 7. 12. 2006, RV/0247-F/06; 2. 1. 2008, RV/0231-G/06; 5. 6. 2007, RV/0383-G/07; 4. 7. 2007, RV/0005-I/05; 22. 9. 2008, RV/0466-F/07), wonach im Berufungsverfahren nur solche Aufhebungsgründe geprüft und anerkannt werden dürfen, die von der Abgabenbehörde erster Instanz bereits angeführt bzw. geltend gemacht worden sind. Die Prüfung des vom Finanzamt geltend gemachten

Aufhebungsgrund hat ergeben, dass dieser unzutreffend ist, sodass der angefochtene Bescheid aufzuheben war.

Linz, am 2. Februar 2010