



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Feldkirch
Senat 2

GZ. RV/0014-F/03,
miterledigt RV/0025-F/04

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der TSS, vom 22. August 2002 gegen die Bescheide des Finanzamtes Bregenz vom 6. August 2002 betreffend Umsatzsteuer 1996, 1997, Körperschaftsteuer 1996 – 1998 sowie Haftung für Kapitalertragsteuer gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 für den Zeitraum 1996 bis 1998 entschieden:

Die Berufung gegen die Körperschaftsteuerbescheide 1996 - 1998, die Umsatzsteuerbescheide 1996, 1997 sowie den Haftungs- und Zahlungsbescheide betreffend Kapitalertragsteuer 1998 wird als unbegründet abgewiesen.

Der Berufung gegen die Haftungs- und Zahlungsbescheide 1996 und 1997 wird stattgegeben. Die angefochtenen Bescheide werden ersatzlos aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Bei der berufungsführenden Kapitalgesellschaft (Bf) führte das Finanzamt vom 20.3.2000 bis 13.11.2001 eine auf § 147 Abs. 1 BAO gestützte Betriebsprüfung durch. Wie dem Prüfungsbericht vom 26.11.2001 zu entnehmen ist, waren die Umsatzsteuer 1996 - 1998 und die Körperschaftsteuer 1996 - 1998 Gegenstand dieser Prüfung. Die Tz 26 enthält unter Hinweis auf die TZ 16 Feststellungen zur Kapitalertragsteuer 1996 und 1997. Als Ergebnis der Prüfung ergingen im wiederaufgenommenen Verfahren neue Körperschaftsteuerbescheide 1996 - 1998 sowie Haftungs- und Zahlungsbescheide betreffend KEST 1996 und 1997.

Auf Basis eines Prüfungsauftrages vom 31.5.2002 führte das Finanzamt eine neuerliche Betriebsprüfung durch. Rechtsgrundlage dieser Prüfung bildeten § 147 Abs. 1 BAO und § 99 Abs. 2 FinStrG. Prüfungsgegenstand waren die Umsatzsteuer 1995 - 2000, die Körperschaftsteuer 1995 - 2000 und die Kapitalertragsteuer 1995 - 2000. Als Ergebnis der Prüfung ergingen im wiederaufgenommenen Verfahren neue Sachbescheide betreffend Körperschaftsteuer 1995 - 2000 und Umsatzsteuer 1996 -

2000. Weiters erließ das Finanzamt Haftungs- und Zahlungsbescheide betreffend KESt 1995 - 2000.

Die Bf erhob, vertreten durch den Masseverwalter, Berufung. In ihr führte sie aus, die Haftungs- und Zahlungsbescheide 1996 - 2000, die Körperschaftsteuerbescheide 1996 - 1999 sowie die Umsatzsteuerbescheide 1996, 1997, 1999 und 2000 würden im gesamten Umfang und in allen Punkten angefochten. Die Bf beantragte, dass über die bereits rechtskräftig festgesetzten Steuerbeträge keine weiteren Abgaben festgesetzt und die Haftungs- und Zahlungsbescheide 1995 - 2000 aufgehoben werden. Begründend führte die Bf aus, die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich der Körperschaftsteuer und der Umsatzsteuer sei rechtswidrig, da über sämtliche Sachverhalte im Rahmen der vorangegangenen Buch- und Betriebsprüfung bereits abgesprochen worden sei und eine Aufklärung des Sachverhaltes stattgefunden habe. Dies gelte auch hinsichtlich der verdeckten Gewinnausschüttungen. Eine Grundlage für eine neue Festsetzung von Kapitalertragsteuer liege nicht vor.

In einem Mängelbehebungsverfahren bestätigte das Finanzamt mit rechtskräftiger Berufungsvorentscheidung vom 26.11.2002 den zuvor mit Bescheid vom 17.10.2002 an die Bf. gerichteten Ausspruch, dass die Berufung hinsichtlich der Körperschaftsteuer 1999, der Umsatzsteuer 1999 und 2000 sowie der Haftungs- und Zahlungsbescheide betreffend Kapitalertragsteuer 1995, 1999 und 2000 gemäß § 275 BAO als zurückgenommen gilt.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 28.11.2002 wies das Finanzamt die Berufung, soweit nicht bereits durch Zurücknahmeerklärung erledigt, ab. In ihr führte es begründend aus. Die Bf habe nur die Sachbescheide angefochten. Die Wiederaufnahmebescheide seien nicht bekämpft worden. Die Argumentation ihrerseits richte sich aber nicht konkret und substantiiert gegen die Sachbescheide, sondern nur gegen die durchgeführte Wiederaufnahme. Die Berufungsbegründung sei daher nicht tragfähig. Abgesehen davon lägen jedoch entgegen der Meinung der Bf sehr wohl taugliche Wiederaufnahmegründe vor. Diesbezüglich werde insbesondere auf die Selbstanzeige und die Angaben des ehemaligen Geschäftsführers verwiesen. Auch hinsichtlich der Zahlungs- und Haftungsbescheide 1996 - 1998 seien auf Grund der *"neuen Angaben, Auskünfte und Unterlagen insbesondere des ehemaligen Geschäftsführers Sachverhalte"* hervorgekommen, welche weitere kapitalertragsteuerpflichtige, verdeckte Ausschüttungen darstellten.

Durch die Einbringung eines Vorlageantrages gilt die Berufung wiederum als unerledigt.

Der Referent hat erwogen:

Das Berufungsbegehren erweist sich allein hinsichtlich des Haftungs- und Zahlungsbescheides für Kapitalertragsteuer 1996 und 1997 als berechtigt. Diesbezüglich hat das Finanzamt nämlich - wie die nachfolgenden Ausführungen zeigen - gegen das auch abgabenrechtlich zu beachtende Wiederholungsverbot verstoßen (VwGH 9.11.2000, 99/16/0395; 18.9.2002, 98/17/0281; Stoll, BAO-Kommentar, 944, 960). Dieses Verbot untersagt es (auch) den Abgabenbehörden, über eine bereits rechtskräftig entschiedene Sache ohne ausdrückliche Ermächtigung neuerlich zu entscheiden

(Grundsatz "ne bis in idem"). Bei einem Bescheid, mit dem eine persönliche Haftung geltend gemacht wird, wird die Identität der Sache, über die abgesprochen wurde, (anders als bei veranlagten Jahressteuern) durch den Tatbestand begrenzt, der für die geltend gemachte Haftung maßgebend ist (VwGH 10.4.1997, 94/15/0218). Für den Bereich der Lohnsteuerhaftung hat der VwGH ausgesprochen (9.2.2005, 2004/13/0126), dass die Identität der Sache gegeben ist, wenn die Abgabenbehörde denselben haftenden Arbeitgeber für Lohnsteuerschuldigkeiten derselben Arbeitnehmer hinsichtlich derselben Zeiträume heranzieht. Umgelegt auf die Haftung für Kapitalertragsteuer bedeutet dies, dass Identität der Sache hinsichtlich bestimmter KEST-pflichtiger Kapitalerträge bei Identität des Schuldners, des Haftenden und des maßgeblichen Zeitraumes vorliegt. Diese Voraussetzungen liegen hinsichtlich der angefochtenen Haftungs- und Zahlungsbescheide 1996 und 1997 vor. Wie aus dem Spruch dieser Bescheide im Vergleich mit dem der Vorbescheide klar und eindeutig hervorgeht, war hinsichtlich der Haftungsinanspruchnahme Identität des Haftenden (Bf), des Schuldners (Gesellschafter), des Haftungstatbestandes (verdeckte Gewinnausschüttung) und der Haftungszeiträume (1996, 1997) gegeben. Nach dem Grundsatz 'ne bis in idem' war es deshalb dem Finanzamt untersagt, über die strittigen Gewinnausschüttungen neu zu befinden. Dem stand das Wiederholungsverbot bzw. der Grundsatz der rechtskräftig entschiedenen Sache entgegen.

Dass zum Teil sogar noch weitergehende Identität, nämlich hinsichtlich detaillierter Sachverhaltselemente, gegeben ist, wird aus den nachfolgenden Ausführungen deutlich:

Unter TZ 16 des Berichtes vom 26.11.2001 über die Vorprüfung wird ausgeführt: *"Die abgabepflichtige Gesellschaft hat den von ihr aufgebauten Schweizer Kundenstock an ihren Gesellschafter W abgetreten. Der Wert des Kundenstockes wird unter Berücksichtigung der von W in der Schweiz durchgeführten Geschäfte (Aktionärsvereinbarung betreffend T, Vereinbarung über Abtretung der Aktion und des Kundenstocks vom Dezember 1996 usw) sowie der mit den Schweizer Kunden zukünftig möglichen Umsätze in Höhe von ATS 6.000.000,-- festgestellt. Der Verzicht auf eine Ablösezahlung wird als verdeckte Gewinnausschüttung im Jahre 1996 (mit Vereinbarung vom 3. Dezember 1996) behandelt."*

Unter Bezugnahme auf die zitierten Ausführungen wurde die Bf vom Finanzamt mit Bescheid zur Haftung für KEST herangezogen.

Unter TZ 23 des Folgeberichtes vom 14.6.2002 heißt es: *"Mit Vereinbarung vom 3. Dezember 1996 wurde der Schweizer Kundenstock endgültig an die T A abgetreten. Auf eine Entschädigung wurde von der TSS verzichtet. Der Wert des Kundenstocks wurde bei der Vorprüfung (ABNr 105079/99) als verdeckte Gewinnausschüttung in Höhe von ATS 6.000.000,-- berücksichtigt. Grundlage für die Wertermittlung war jener Umsatz, welcher die Fa. Sr vor Gründung der T A mit dem in der Schweiz aufgebauten Kundenstock erzielen konnte. Nicht bewertet wurden dabei die Umsätze des Spitals L, da dieses entsprechend den Angaben der Firmenleitung bereits bei Übergabe des Kundenstocks im Jahre 1996 nicht mehr Kunde der T gewesen sei. Nunmehr wird durch den ehemaligen Geschäftsführer bestätigt, dass diese Aussagen nicht*

den tatsächlichen Verhältnissen entsprochen haben. Bestätigung findet diese Aussage durch ein Schreiben vom 19. November 1996 Der Wert des Kundenstocks L wird in Höhe eines Jahresumsatzes (ATS 4.000.000) als verdeckte Gewinnausschüttung an den Gesellschafter W in Ansatz gebracht." Unter Bezugnahme auf die zitierten Ausführungen wurde die Bf vom Finanzamt (hinsichtlich der KEST 1996 neuerlich bzw. zusätzlich) mit Bescheid zur Haftung für KEST herangezogen.

Aus den wörtlich wiedergegebenen Prüfungsfeststellungen wird deutlich, dass es in beiden Fällen um die haftungsrechtliche Beurteilung der unter Verzicht auf eine fremdübliche Ablösezahlung erfolgten Abtretung des Schweizer Kundenstocks ging. Unterschiedlich war allein der Umfang bzw. die Wertermittlung ein und derselben verdeckten Gewinnermittlung. Wie bereits ausgeführt wurde, lag insoweit eine besonders augenscheinliche "res iudicata" vor, war es also dem Finanzamt untersagt, über die strittige Gewinnausschüttung neu zu befinden. Dem stand das Wiederholungsverbot bzw. der Grundsatz der rechtskräftig entschiedenen Sache entgegen.

Anders verhält es sich mit dem restlichen Berufungsbegehren. Dieses ist vom Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung mit zutreffender Begründung zu Recht abgewiesen worden. Die Abweisungsgründe werden wie folgt zusammengefasst und ergänzt:

- Während sich die erste Betriebsprüfung allein auf § 147 BAO stützte, bildete die Rechtsgrundlage für die Folgeprüfung auch § 99 Abs. 2 FinStrG. Damit liegt kein Verstoß gegen die in § 148 Abs. 3 BAO normierten Einschränkungen vor, unter denen Wiederholungsprüfungen zulässig sind (Ritz², Bundesabgabenordnung Kommentar, Tz 9 zu § 148).
- Die Wiederaufnahmebescheide, die durch Nummerierung, Unterteilung, Spruch und Begründung klar als eigenständige Teile von Sammelbescheiden gekennzeichnet sind, wurden von der Bf im Berufungsschriftsatz **nicht** als angefochten bezeichnet (§ 250 Abs. 1 BAO). Es durfte daher unbedenklich davon ausgegangen werden, dass sich die Berufung ausschließlich gegen die ausdrücklich angeführten Sachentscheidungen richtet (vgl. VwGH 17.11.2004, 2000/14/0142).
- Selbst wenn die Berufung vom 22.8.2002 als auch gegen die Wiederaufnahmebescheide gerichtet angesehen würde, könnte ihr kein Erfolg beschieden sein. Wie der Tz 44 des Prüfungsberichtes vom 14.6.2002 zu entnehmen ist, stützte das Finanzamt die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Körperschaftsteuer 1996 - 1998 (nur insoweit ist der durch die Folgeprüfung veranlassten Rechtskraftdurchbrechung auch schon eine durch die Erstprüfung veranlasste Wiederaufnahme vorausgegangen) auf die in den Tz 24 - 27 getroffenen Feststellungen. Wie aber das Finanzamt bereits in der Berufungsvorentscheidung vom 28.11.2002 zutreffend ausgeführt hat, beinhalten die Tz 25 und 26 (Verkaufserlöse Waschmaschinen, Entnahmen des Gesellschafters) völlig neue, bei der Vorprüfung nicht bekannte Sachverhalte. Weiters kamen durch die Selbstanzeige und die Angaben des

ehemaligen Geschäftsführers neue, im abgeschlossenen Verfahren nicht bekannte Tatsachen und Beweismittel hervor.

- Ein Verbot dergestalt, dass eine auf § 303 Abs. 4 BAO gestützte

Rechtskraftdurchbrechung lediglich einmal zulässig wäre, gibt es nicht. "Neue"

Wiederaufnahmegründe können daher neuerlich zu einer Verfügung der Wiederaufnahme durch die Abgabenbehörde führen (Ritz², Bundesabgabenordnung Kommentar, Tz 3 zu § 307; VwGH 2.2.2002, 97/13/0199; 23.3.1999, 97/14/0069). Denn bei einem verfahrensrechtlichen Bescheid, wie dem der Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen, wird die Identität der Sache durch den Tatsachenkomplex begrenzt, der als neu hervorgekommen von der Behörde zur Unterstellung unter den von ihr gebrauchten Wiederaufnahmetatbestand herangezogen wurde (Stoll, BAO-Kommentar, 2803; UFS 16.2.2005, RV/0314-G/03). Im Rahmen der Ermessensübung dürfte freilich bei wiederholter Wiederaufnahme dem Parteieninteresse an der Rechtsbeständigkeit insbesondere dann besondere Beachtung zu schenken sein, wenn die Abgabenbehörde ein Verschulden daran trifft, dass der maßgebliche Sachverhalt nicht im vorangegangenen Verfahren vollständig bekannt geworden ist (Ritz², Bundesabgabenordnung Kommentar, Tz 53 zu § 303). Davon kann allerdings im Berufungsfall nicht die Rede sein. Insbesondere im Hinblick darauf, dass der Sachverhalt zum Teil im Ausland wurzelt, waren den behördlichen Ermittlungen Grenzen gesetzt, die allein der Bf zu verantworten hat. Berücksichtigt man dies, nimmt man weiters Bedacht auf die Höhe der steuerlichen Auswirkungen, dann erweist sich die (ohnedies auch nicht angefochtenen) Ermessensübung des Finanzamtes, welches der Gesetzmäßigkeit und der Gleichmäßigkeit der Besteuerung und damit der Rechtsrichtigkeit den Vorrang vor der Rechtsbeständigkeit eingeräumt hat, als im Gesetz gedeckt.

Aus den dargelegten Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 4. Oktober 2005