



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der S, vertreten durch Mag. F, vom 31. Jänner 2003 gegen die Bescheide des Finanzamtes I, vertreten durch Mag. P, vom 10. Jänner 2003 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1998 bis 2000 nach der am 24. November 2004 in 6021 Innsbruck, Innrain 32, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die Wiederaufnahmebescheide betreffend Einkommensteuer für 1998 bis 2000 werden aufgehoben. Damit scheiden die Einkommensteuerbescheide für 1998 bis 2000 vom 10. Jänner 2003 aus dem Rechtsbestand und gleichzeitig treten die ursprünglichen Einkommensteuerbescheide für 1998 bis 2000 mit Ausfertigungsdatum 7. Februar 2000 (für 1998), 24. November 2000 (für 1999) und 10. Oktober 2001 (für 2000) wiederum in Rechtsbestand.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) war in den Berufungsjahren Komplementärin und Geschäftsführerin der Sc KG (in der Folge: KG), die einen Gast- und Beherbergungsbetrieb führte. Als Kommanditisten waren ihr Ehegatte A zu 80% und ihre beiden Töchter B und K zu je 10% am Vermögen der KG beteiligt. In den für die Berufungsjahre nach § 188 BAO ergangenen Feststellungsbescheiden der KG ist die Bw. nicht erfasst. Die in diesen

Bescheiden festgestellten Einkünfte aus Gewerbebetrieb wurden allein auf die oben angeführten drei Kommanditisten aufgeteilt.

Die Bw. erklärte die ihr als Arbeitsgesellschafterin der KG zugewiesene Geschäftsführervergütung in ihren Einkommensteuererklärungen nach Abzug von Pensionsversicherungsbeiträgen und 6% "Betriebsausgabenpauschale gem. § 17 EStG" als Einkünfte aus selbständiger Arbeit. In den Einkommensteuerbescheiden der Jahre 1998 bis 2000 wurden die Einkünfte erklärungsgemäß festgesetzt.

Aufgrund des Schreibens des Landesgerichtes Innsbruck vom 25. Juli 2002, GZl. 111, wurde das Finanzamt U *"im Strafverfahren gegen R und andere wegen § 33 Abs. 1 und 2 FinStrG in Tateinheit mit dem Verbrechen des Amtsmissbrauches gemäß §§ 12, 302 StGB"* gemäß § 197 FinStrG beauftragt, ua. auch die KG iSd § 99 FinStrG zu überprüfen.

Daraufhin wurde bei der KG, bei der im Jahr 2001 eine Betriebsprüfung für die Jahre 1998 bis 2000 bereits durchgeführt worden war, eine diese Jahre umfassende Wiederholungsprüfung gemäß § 99 Abs. 2 FinStrG vorgenommen und nach Wiederaufnahme der Verfahren ua. neue Feststellungsbescheide erlassen. Als Begründung für die Wiederaufnahme der Verfahren führte das Finanzamt im Betriebsprüfungsbericht aus, die Wiederaufnahme erfolge gem. § 303 Abs. 4 und Abs. 1 lit. a BAO unter Bedachtnahme auf das Ergebnis der durchgeführten abgabenrechtlichen Wiederholungsprüfung gem. § 99 FinStrG in Zusammenhang mit der laufenden Voruntersuchung des Landesgerichtes I unter GZl. 111 gegen R und andere wegen § 33 Abs. 1 und 2 FinStrG in Tateinheit mit dem Verbrechen des Amtsmissbrauches gemäß § 12 in Verbindung mit § 302 StGB, da davon auszugehen sei, dass die im Zuge der Erstprüfung ergangenen Bescheide bzw. die Nichtänderung von Bescheiden durch ebendiese gerichtlich strafbaren Handlungen herbeigeführt worden seien. Bei der im Sinne des § 20 BAO vorgenommenen Interessenabwägung sei dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteinteresse an der Rechtskraft) einzuräumen.

Unter Tz. 34 des mit 26. November 2002 datierten Betriebsprüfungsberichtes der KG wurde zu den von der Bw. erklärten Einkünften aus selbständiger Arbeit ausgeführt, die Einkünfte der Komplementärin wären richtigerweise im einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellungsverfahren als Einkünfte aus Gewerbebetrieb festzustellen gewesen, weil diese Einkünfte aber als Einkünfte aus selbständiger Arbeit erklärt worden seien, werde auf die Aufnahme in das Gewinnfeststellungsverfahren verzichtet. Die erforderlichen Berichtigungen würden daher bei der Bw. bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit vorgenommen.

Als vorzunehmende Berichtigungen wurden die Nichtanerkennung der geltend gemachten Betriebsausgabenpauschale und die Reduzierung der Pflichtversicherungsbeiträge um nicht berücksichtigte Rückzahlungen angeführt und im Einzelnen dargestellt.

Mit Bescheiden vom 10. Jänner 2003 nahm das Finanzamt bei der Bw. die Verfahren betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1998 bis 2000 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder auf und erließ neue Sachbescheide. Als Begründung wurde angeführt, die Wiederaufnahme der Verfahren seien aufgrund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen seien, erfolgt. Daraus sei auch die Begründung für die Abweichungen von den bisherigen Bescheiden zu ersehen.

Mit Eingabe vom 31. Jänner 2003 erhob die Bw. gegen die Bescheide betreffend die Wiederaufnahme der Einkommensteuerverfahren für 1998 bis 2000 Berufung und beantragte deren Aufhebung. In der Begründung wendet sich die Bw. gegen die Annahme, dass die im Zuge der Erstprüfung ergangenen Bescheide bzw. die Nichtänderung von Bescheiden durch gerichtlich strafbare Handlungen herbeigeführt worden seien. Zusammenfassend führt sie dazu aus, das Finanzamt vermeine, das Verfahren deshalb wieder aufnehmen zu können, weil sie vermute, dass die Bescheide entweder durch die Fälschung einer Urkunde, durch Abgabe eines falschen Zeugnisses oder durch eine andere strafbare Handlung herbeigeführt oder sonst wie erschlichen worden seien. Diese Tatbestandsmerkmale sehe das Finanzamt in der Tatsache, dass gegen verschiedene Finanzbeamte gerichtlich ermittelt werde. Nach der Judikatur des VwGH müssten zwar die tatbestandsmäßigen gerichtlich strafbaren Handlungen nicht durch ein strafgerichtliches Urteil festgestellt sein, sie müssten aber die objektive und subjektive Tatseite einer gerichtlich strafbaren Tat erfüllen. Für das Vorliegen dieser für die Wiederaufnahme notwendigen objektiven und subjektiven Tatbestandsmerkmale gebe es im gegenständlichen Fall jedoch keinerlei Anhaltspunkte. Das gegen die Finanzbeamten geführte Strafverfahren befinde sich noch immer im Stadium der Vorerhebung bzw. Voruntersuchung. Eine rechtskräftige Versetzung in den Anklagestand liege nicht vor. Der Wiederaufnahmegrund wäre nur dann gegeben, wenn die betreffende gerichtlich strafbare Handlung darauf gerichtet gewesen wäre, die Erlassung eines Bescheides herbeizuführen. Es müsse somit ein bestimmter Konnex zwischen den (angeblichen) strafbaren Handlungen und der Bescheiderlassung des konkreten Bescheides bestehen. Der bloße Verdacht, bestimmte Beamte des Finanzamtes Innsbruck könnten strafbare Handlungen begangen haben, reiche nicht aus, um eine wie immer geartete Verbindung zwischen diesen Beamten, der Bw. und dem seinerzeitigen Prüfungsverfahren zu konstruieren.

Mit Eingabe vom 23. Juli 2003 legte das Finanzamt die Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung unmittelbar dem Unabhängigen Finanzsenat (UFS) zur Entscheidung vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine 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.

Die Begründung von Verfügungen der Wiederaufnahme hat die entsprechenden Wiederaufnahmsgründe anzugeben. Die Wiederaufnahmsgründe sind in der Begründung deswegen anzuführen, weil sich die Berufungsbehörde nach der Rechtsprechung des VwGH 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 (vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, § 307 Tz 3).

Das Finanzamt begründete die Wiederaufnahme der Verfahren mit dem Hinweis auf die "Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen" seien.

Eine abgabenbehördliche Prüfung hat bei der Bw. nicht stattgefunden. Mit der angeführten abgabenrechtlichen Prüfung ist offensichtlich die bei der KG durchgeführte Betriebsprüfung gemeint. Im Spruch der im Anschluss an die Betriebsprüfung für die Jahre 1998 bis 2000 im wiederaufgenommenen Verfahren ergangenen Feststellungsbescheide der KG ist die Bw. (mit anteiligen Einkünften) aber nicht erfasst. Der Bw. kam in diesen Verfahren somit keine Parteistellung zu und die Feststellungsbescheide für 1998-2000 entfalteten gegenüber der Bw. keine Bindungswirkung (§ 191 Abs. 3 lit. b BAO). Ein konkreter Wiederaufnahmegrund ist der Bw. gegenüber somit nicht bekannt gegeben worden. Aber selbst wenn die Niederschrift über die Betriebsprüfung bei der KG und der Betriebsprüfungsbericht der Bw. zur Kenntnis gebracht worden wäre, wäre daraus nicht ersichtlich, auf welche Feststellungen das Finanzamt die Wiederaufnahme der Einkommensteuerverfahren bei der Bw. stützte.

Der im Betriebsprüfungsbericht der KG angeführte Wiederaufnahmegrund, wonach die im Zuge der Erstprüfung ergangenen Bescheide bzw. die Nichtänderung der Bescheide durch gerichtlich strafbare Handlungen nach § 303 Abs. 1 lit. a BAO herbeigeführt worden seien, kann sich nur auf die Wiederaufnahme der Umsatzsteuer- bzw. der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellungsverfahren bei der KG beziehen, denn nur bei der KG hat eine "Erstprüfung" stattgefunden, dementsprechend können auch nur bei der KG die im Zuge der Erstprüfung ergangenen bzw. nicht geänderten Bescheide durch gerichtlich strafbare Handlungen nach § 303 Abs. 1 lit. a BAO herbeigeführt worden sein. Es erübrigt sich daher auf die diesbezüglichen Ausführungen der Bw. näher einzugehen, da sich diese Aus-

föhrungen nur gegen die Wiederaufnahmsgründe richten, aufgrund derer die Wiederaufnahme der hier nicht zu beurteilenden Umsatzsteuer- und Gewinnfeststellungsbescheide der KG verfügt worden ist.

Konkrete Wiederaufnahmegründe für die streitgegenständlichen Einkommensteuerverfahren werden in der am 28. Oktober 2002 aufgenommenen Niederschrift über die Schlussbesprechung der bei der KG durchgeführten Betriebsprüfung bzw. im Betriebsprüfungsbericht vom 26. November 2002 nicht genannt. Unter Tz. 33 des Berichtes wird zwar angeführt, dass die von der Bw. geltend gemachte Betriebsausgabenpauschale von 6% der Geschäftsführerentschädigung zu "streichen" und die Pflichtversicherungsbeiträge um Kostenersätze und Rückzahlungen zu reduzieren seien, welche neuen Tatsachen zu diesen Feststellungen geführt haben bzw. welche Feststellungen als Wiederaufnahmegrund für das Einkommensteuerverfahren herangezogen worden sind, wird aber nicht näher ausgeführt. Es wäre aber Sache des Finanzamtes gewesen, die Wiederaufnahmegründe konkret anzuführen, denn nur in diesem Fall kann überprüft werden, ob die von der Abgabenbehörde erster Instanz angeführten Gründe eine Wiederaufnahme rechtfertigen (vgl. VwGH 2.2.2000, 97/13/0199).

Abgesehen davon wären neue Tatsachen und Beweismittel, die zu einer Änderung der Einkünfte der Bw. aus der Geschäftsführertätigkeit bei der KG geführt hätten, allenfalls als Wiederaufnahmegrund im Feststellungsverfahren der KG und nicht im Einkommensteuerverfahren der Bw. heranzuziehen gewesen, denn wie der Prüfer im Betriebsprüfungsbericht dazu richtig anmerkt, wären die von der Bw. als Komplementärin der KG bezogenen Einkünfte im einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellungsverfahren der KG als Einkünfte aus Gewerbebetrieb festzustellen gewesen.

Im Rahmen der einheitlichen und gesonderten Feststellung der Einkünfte einer KG gemäß § 188 BAO **müssen** auch bereits die Vergütungen nach § 23 Z 2 EStG 1988 sowie sonstige Betriebseinnahmen und Sonderbetriebsausgaben aufgenommen werden (vgl. Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, § 23 Tz 52). Solche besonderen Vergütungen einzelner Gesellschafter- wie die Geschäftsführervergütung der Bw. und die damit im Zusammenhang stehenden Aufwendungen - sind im Spruch des Feststellungsbescheides und nicht anlässlich der Veranlagung zur Einkommensteuer des einzelnen Gesellschafters zu berücksichtigen (VwGH 5.1.1993, Zl. 93/14/0039).

Nach Ansicht des UFS war es daher auch nicht zulässig – wie der Prüfer ausführt - auf die Aufnahme der Geschäftsführervergütung der Bw. in das Gewinnfeststellungsverfahren zu verzichten und statt dessen bei der Bw. die Einkünfte aus selbständiger Arbeit (als solche wurde von der Bw. die Einkünfte aus der Geschäftsführertätigkeit erklärt) zu berichtigen.

Konkrete Gründe, die die Wiederaufnahme der strittigen Einkommensteuerverfahren der Bw. rechtfertigen könnten, sind vom Finanzamt nicht genannt worden. Der Berufung gegen die Wiederaufnahmebescheide war daher statt zu geben.

Gemäß § 307 Abs. 3 BAO tritt durch die Aufhebung des die Wiederaufnahme des Verfahrens verfügenden Bescheides das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat. Mit der Aufhebung der streitgegenständlichen Wiederaufnahmebescheide betreffend Einkommensteuer 1998 bis 2000 durch diese Berufungsentscheidung, scheiden die für die genannten Jahre gemäß § 307 Abs. 1 leg.cit. ergangenen neuen Einkommensteuerbescheide vom 10. Jänner 2003 aus dem Rechtsbestand. Die ursprünglichen Einkommensteuerbescheide für 1998 bis 2000 (Erstbescheide) mit Ausfertigungsdatum 7. Februar 2000 (für 1998), 24. November 2000 (für 1999) und 10. Oktober 2001 (für 2000) treten wiederum in Rechtsbestand.

Somit war spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 24. November 2004