



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Adr, vertreten durch Dr. Winkler & Partner WTH KEG, 6370 Kitzbühel, Josef-Pirchlstraße 5, vom 16. Jänner 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes Innsbruck vom 19. Dezember 2006 betreffend **1)**

Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 2003 und 2004, **2)**

Aufhebung gemäß § 299 BAO hinsichtlich der Einkommensteuerbescheide 2001, 2002 und 2005, **3) Einkommensteuer** für die Jahre 2001 bis 2005 sowie **4) Anspruchszinsen** für die Jahre 2001 bis 2004

entschieden:

- 1) Den Berufungen gegen die Bescheide betreffend **Wiederaufnahme des Verfahrens** hinsichtlich Einkommensteuer 2003 und 2004 wird Folge gegeben. Die Bescheide werden gemäß § 289 Abs. 2 BAO ersatzlos aufgehoben.
- 2) Den Berufungen gegen die Bescheide über die gemäß § 299 BAO verfügte **Aufhebung** der Einkommensteuerbescheide für 2001, 2002 und 2005 wird Folge gegeben. Die Bescheide werden ersatzlos aufgehoben.
- 3) Die Berufungen gegen die **Einkommensteuerbescheide** 2001 und 2002 sowie 2003 bis 2005 werden als unzulässig zurückgewiesen.
- 4) Die Berufungen gegen die Bescheide betreffend **Anspruchszinsen** für die Jahre 2001 bis 2004 werden als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Die zunächst erklärungsgemäß vorgenommenen Einkommensteuerveranlagungen für die Jahre 2001 bis 2005 wurden von der Abgabenbehörde I. Instanz mit Bescheiden vom 19.12.2006 teils gemäß § 299 BAO aufgehoben (2001, 2002 und 2005), teils einer Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO (2003 und 2004) unterworfen. Die Aufhebungen für 2001 und 2002 ergingen ersatzlos, mit jener für 2005 wurde ein den aufgehobenen Bescheid ersetzender, neuer Einkommensteuersachbescheid verbunden. Ebenfalls mit Datum 19.12.2006 wurden von den geänderten Grundlagen ausgehende Anspruchszinsenbescheide betreffend die Jahre 2001 bis 2004 erlassen.

In der Folge langten Berufungen ein, die sich gegen die Einkommensteuerbescheide 2001 bis 2005, gegen die "Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 2001 bis 2004", gegen den Bescheid über die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2005 und gegen die Bescheide über die Festsetzung von Anspruchszinsen für 2001 bis 2004 richteten. Erläuternd wurde im Wesentlichen ausgeführt, die angefochtenen Bescheide enthielten keine Begründung. Sie seien vermutlich auf eine bei der Firma St KG durchgeführte GPLA zurückzuführen. Das Ergebnis dieser GPLA sei der Berufungswerberin nicht mitgeteilt worden. Ebenso wenig sei ihr die Gelegenheit zu einer Stellungnahme eingeräumt worden. Es gebe keinen schriftlichen Bericht, eine Schlussbesprechung habe nicht stattgefunden.

Die Berufungen wurden ohne Erlassung von Berufungsvorentscheidungen direkt der Abgabenbehörde II. Instanz mit dem Antrag auf Entscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 250 Abs. 1 lit. a BAO muss eine Berufung die Bezeichnung des Bescheides enthalten, gegen den sie sich richtet. Die streitgegenständliche Berufungsschrift zählt als angefochtene Bescheide ua den "Bescheid betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 2001" sowie den "Bescheid betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 2002" auf. Tatsächlich sind im Hinblick auf diese beiden Jahre keine Wiederaufnahmebescheide, sondern Aufhebungsbescheide gemäß § 299 BAO ergangen. Der Unabhängige Finanzsenat leitet aus dem Gesamtvorbringen in der Berufung jedoch ab, dass die Berufungswerberin ihre Berufungen gegen die genannten Aufhebungsbescheide zu richten vermeinte (für 2005 hat sie dies explizit getan) und geht somit von einer ausreichenden Konkretisierung der angefochtenen Bescheide aus.

1) Wiederaufnahme des Verfahrens 2003 und 2004:

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen ua 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 normiert, 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.

Die Wiederaufnahmegründe sind in der Begründung zum Wiederaufnahmebescheid ausdrücklich anzuführen. Dabei ist die zeitliche Abfolge des Bekanntwerdens der maßgeblichen Tatsachen und Beweismittel darzustellen. Sind mehrere Jahre betroffen, so besteht dieses Begründungserfordernis für jeden Bescheid gesondert. Dies ist nicht zuletzt deshalb notwendig, weil sich die Berufungsbehörde bei der Erledigung der gegen die Verfügung der Wiederaufnahme gerichteten Berufung auf keine neuen Wiederaufnahmegründe stützen kann. Die fehlende Angabe von Wiederaufnahmegründen ist nicht nur in der Berufungsentscheidung, sondern auch in der Berufungsvorentscheidung nicht "nachholbar". Dies ergibt sich insbesondere daraus, dass die für Berufungsvorentscheidungen geltende Änderungsbefugnis (§ 276 Abs. 1 BAO) ident ist mit jener für Berufungsentscheidungen (§ 289 Abs. 2 zweiter Satz BAO). Weiters ist im zweitinstanzlichen Verfahren über die Rechtmäßigkeit des angefochtenen Bescheides und nicht über jene der Berufungsvorentscheidung zu entscheiden. Daher wäre einer Berufung gegen einen Wiederaufnahmebescheid, der keine tauglichen Wiederaufnahmegründe anführt, zweckmäßigerweise bereits mit Berufungsvorentscheidung – durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides – stattzugeben (siehe Ritz, BAO Kommentar, 3. Auflage, Linde Verlag, Wien 2005, § 307, TZ 3 und die darin enthaltenen Hinweise auf die umfangreiche diesbezügliche Judikatur des VwGH).

In den Begründungen der strittigen Wiederaufnahmebescheide führte die Abgabenbehörde I. Instanz aus, es sei aufgrund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung zur Wiederaufnahme gekommen. Diese seien der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen.

Die Referentin des Unabhängigen Finanzsenates stellte Ermittlungen an, im Zuge derer ihr seitens des Finanzamtes Innsbruck Folgendes mitgeteilt wurde:

Im Jahr 2001 erfolgt eine Betriebsprüfung durch die Großbetriebsprüfung bei der Fa. St KG. Dabei war unter anderem das Mitunternehmerbeteiligungsmodell der KG Gegenstand der Prüfung. Der Prüfer stellte dabei fest, dass in den Jahren 1998 und 1999 bei bestimmten

Mitarbeitern ein Einkommenssplitting zugunsten der Ehegattinnen stattfand. Nach Ansicht der Betriebsprüfung handelt es sich bei diesen Zahlungen um Rechtbeziehungen zwischen nahen Angehörigen und die Zurechnung hat ausschließlich bei den Mitarbeitern der Fa. St KG zu erfolgen. Diesbezüglich erwiderte der steuerliche Vertreter der KG, dass auch die Ehegattinnen als stille Gesellschafter aufgenommen worden sind und diesen weitreichende Dispositions-, Gestaltungs- und Mitwirkungsrechte zukommen. Diese Stellungnahme des Firmensteuerberaters bildete die Entscheidungsgrundlage für die Betriebsprüfung, weitere Unterlagen wurden nicht angefordert.

In der Folge wurden bei den betreffenden Mitarbeitern keine Wiederaufnahmen durchgeführt. Das Einkommenssplitting zugunsten der Ehegattinnen wurde auch in den Folgejahren vorgenommen (seit 2001 beschränkt auf maximal ein Drittel der Beteiligung). Die Mitarbeiter und deren Ehegattinnen wurden gemäß der Einkommensteuererklärung veranlagt.

Durch eine GPLA-Prüfung ("gemeinsame Prüfung Lohnabgaben") der TGKK im Jahr 2007 wurde festgestellt, dass ca. 10 Mitarbeiter nicht den vollen Betrag der aus der Beteiligung erhaltenen Kapitaleinkünfte in ihre Steuererklärungen aufgenommen haben, die Restbeträge wurden den Ehegattinnen der Mitarbeiter zugewiesen (die Ehegattinnen scheinen nicht in der Beteiligtenliste der KG auf, nur der Ehemann mit dem vollen Betrag; den Ehegattinnen kommt somit auch nicht die Stellung stiller Gesellschafterinnen zu und sie haben keine Mitwirkungsrechte). Von der TGKK wurden die Einkünfte aus dem Mitunternehmerbeteiligungsmodell als Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit eingestuft, womit sich auch die Frage des Splittings nicht stellt und die Beträge, die an die Ehegattinnen ausbezahlt wurden, Einkommensverwendung bei den Mitarbeitern darstellen.

In der Folge wurden Ende 2006 bzw. Anfang 2007 die Verfahren bei den Ehegatten wiederaufgenommen, die Einkünfte aus Kapitalvermögen bei den Gattinnen gestrichen und den Ehegatten zugerechnet. Die Wiederaufnahmen erfolgten vorwiegend für die Jahre 1999-2005 oder weniger Jahre. Dagegen erhoben diese ca. 10 Mitarbeiter Berufung.

Weiters langte seitens des Finanzamtes Innsbruck die Information ein, dass von Herrn Ing. CS mit Fax vom 5.3.2007 der Wunsch an die TGKK herangetragen worden war, eine Schlussbesprechung abzuhalten. Diese fand am 7.3.2007 tatsächlich statt, wobei zwei Repräsentanten der St KG, ihr Steuerberater und ein Vertreter der TGKK anwesend waren. Über sie wurde eine Niederschrift aufgenommen. Die Prüfung sowie die Schlussbesprechung betrafen ausschließlich die St KG, wenn auch in ihrem Zuge das bei einigen Mitarbeitern vorgenommene "Splitting" auffiel.

Laut Rechtsprechung des VwGH ist zwar der Verweis auf Feststellungen einer abgabenbehördlichen Prüfung, die darüber aufgenommene Niederschrift und den Prüfbericht

grundsätzlich zulässig, um eine Wiederaufnahme zu begründen. Die entsprechenden Unterlagen müssen dem Abgabepflichtigen aber auch tatsächlich bekannt gegeben worden sein. Im Streitfall bezogen sich Prüfung, Schlussbesprechung und Niederschrift auf die St KG. Naturgemäß wurden die Prüfungsunterlagen daher auch nur dieser zugeleitet. Überdies fanden Schlussbesprechung und Niederschrift (siehe obige Ermittlungsergebnisse) am 7.3.2007 statt, während sämtliche angefochtenen Bescheide vom 19.12.2006 datieren. Es ist daher nicht nachvollziehbar, welche abgabenbehördliche Prüfung, Niederschrift und Prüfungsbericht die angefochtenen Wiederaufnahmebescheide meinen. Mit Sicherheit ist jedenfalls davon auszugehen, dass bei der Berufungswerberin selbst im Streitfall keine abgabenbehördliche Prüfung stattgefunden hat und die Ergebnisse der bei der St KG abgehaltenen Prüfung ihr nicht – in Wahrung des Grundsatzes des Parteienghörs - zur Kenntnisnahme übermittelt wurden.

Der den Wiederaufnahmebescheiden beigefügte (automatisierte) Standardsatz stellt insgesamt keine taugliche Begründung dar, weshalb den Berufungen gegen sie **Folge zu geben** und sie aufzuheben waren.

Wird ein Wiederaufnahmebescheid aufgehoben, so tritt nach § 307 Abs. 3 BAO das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat. Die neuen Sachbescheide, im Streitfall beide vom 19.12.2006, scheiden ex lege aus dem Rechtsbestand aus, die alten Sachbescheide vom 8.11.2004 (für 2003) bzw. vom 12.10.2005 (für 2004) leben wieder auf.

2) Aufhebungsbescheide

2001 und 2002:

Die Abgabenbehörde I. Instanz kann gemäß § 299 Abs. 1 BAO, BGBl. Nr. 194/1961 idF BGBl. I Nr. 97/2002, auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde I. Instanz wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufheben.

Gemäß § 302 Abs. 1 BAO idF BGBl. I Nr. 97/2002 sind Aufhebungen nach § 299 bis zum Ablauf eines Jahres nach Bekanntgabe (§ 97 BAO) zulässig.

Die Bekanntgabe erfolgt gemäß § 97 Abs. 1 lit. a BAO bei schriftlichen Erledigungen grundsätzlich durch Zustellung. Gemäß § 26 Abs. 2 ZustellG gilt die Zustellung am dritten Werktag nach Übergabe an das Zustellorgan als bewirkt.

Der **Einkommensteuerbescheid für 2001** ist mit 24.6.2003 datiert, der **Einkommensteuerbescheid für 2002** mit 5.8.2003. Es ist also davon auszugehen, dass die Bescheide an diesen Tagen "an das Zustellorgan übergeben" wurden. Der drittfolgende Werktag ist demnach der 27.6.2003, bzw. der 8.8.2003. Mit diesen Tagen gilt die Zustellung

(Bekanntgabe) jeweils als bewirkt und beginnt die einjährige Frist gemäß § 302 Abs. 1 BAO zu laufen. Da das Ende der Frist mit 27.6.2004 bzw. 8.8.2004 jeweils auf einen Sonntag fällt, ist der 28.6.2004 bzw. der 9.8.2004 als letzter Tag der Frist anzusehen (§ 108 Abs. 2 und 3 BAO). Die **Aufhebungsbescheide** gemäß § 299 BAO, je vom 19.12.2006, erfolgten daher deutlich später als ein Jahr nach Bekanntgabe der Einkommensteuerbescheide. Sie waren somit unzulässig und den gegen sie gerichteten **Berufungen war Folge zu geben**. Die Bescheide waren aufzuheben.

Durch die Aufhebung eines aufhebenden Bescheides tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor der Aufhebung befunden hat. Da die Aufhebungsbescheide ersatzlos ergingen, ist mit ihrer Aufhebung kein ex lege – Ausscheiden von Sachbescheiden aus dem Rechtsbestand verbunden. Jedoch leben die ursprünglichen Einkommensteuerbescheide für 2001 bzw. 2002 vom 24.6.2003 bzw. vom 5.8.2003 wieder auf.

2005:

In der Begründung von Aufhebungsbescheiden müssen nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH 2.7.1998, 98/16/0105) die Aufhebungsgründe enthalten sein. Erst die Begründung macht den Bescheid für den Abgabepflichtigen nachvollziehbar und kontrollierbar. Der Abgabepflichtige soll nicht rätseln müssen, warum ihm eine Abgabe vorgeschrieben wird (vgl. Ritz, BAO, Kommentar, 3. Auflage, Linde-Verlag, Wien 2005, TZ 10 zu § 93). Da die Aufhebung im Ermessen der Abgabenbehörde liegt, sind auch die Gründe für die Ermessensübung darzulegen (allerdings gilt ein Begründungsmangel hinsichtlich der Ermessensentscheidung nicht als wesentlich und führt für sich allein nicht zu einer Bescheidaufhebung).

Der Aufhebungsbescheid vom 19.12.2006, mit dem der Einkommensteuerbescheid für 2005 vom 9.11.2006 aufgehoben wurde erging zwar zeitgerecht gemäß § 302 Abs. 1 BAO, jedoch enthält er als Begründung lediglich eine formelhafte Wiedergabe des Gesetzeswortlautes iSd § 299 Abs. 1 BAO. Dieser Hinweis auf eine Gesetzesstelle stellt keine taugliche Begründung dar, da es der Berufungswerberin aufgrund der komplett fehlenden Darstellung konkreter Sachverhalts- bzw. Tatbestandselemente keineswegs erspart blieb, rätseln zu müssen, warum ihr die Abgabe vorgeschrieben wurde. Ausreichend als Begründung wäre auch ein Verweis auf die eines anderen Bescheides gewesen, sofern dessen Inhalt der Berufungswerberin bekannt gewesen wäre. Der mit dem angefochtenen Aufhebungsbescheid verbundene neue Einkommensteuersachbescheid enthält aber – nicht weniger formelhaft – lediglich den Hinweis auf eine nicht näher definierte abgabenbehördliche Prüfung (es wird diesbezüglich auf obenstehende Ausführungen zu den Wiederaufnahmebescheiden für 2003 und 2004 verwiesen).

Auch der Berufung gegen den Aufhebungsbescheid betreffend Einkommensteuer 2005 war daher **Folge zu geben** und der Bescheid aufzuheben. Durch die Aufhebung des aufhebenden Bescheides tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor der Aufhebung befunden hat. Der gemäß § 299 Abs. 2 BAO zwingend mit dem Aufhebungsbescheid verbundene Einkommensteuersachbescheid für 2005 vom 19.12.2006 scheidet aus dem Rechtsbestand aus und der ursprüngliche Einkommensteuerbescheid für 2005 vom 9.11.2006 lebt wieder auf.

3) Einkommensteuerbescheide

2001 und 2002:

Mit Berufung anfechtbar sind nur Bescheide. Die in der Berufungsschrift unter den angefochtenen Bescheiden aufgezählten "Einkommensteuerbescheid 2001 vom 19.12.2006" und "Einkommensteuerbescheid 2002 vom 19.12.2006" existieren nicht, da die Aufhebungen gemäß § 299 BAO für diese Jahre ersatzlos erfolgten. Die beiden ins Nichts zielenden Berufungen waren daher gemäß § 273 Abs. 1 lit.a BAO **als unzulässig zurückzuweisen**.

2003, 2004 und 2005:

Die Einkommensteuerbescheide für die genannten Jahre sind durch die Aufhebung der Wiederaufnahmebescheide (2003 und 2004) bzw. des Aufhebungsbescheides (2005) wie dargestellt ex lege aus dem Rechtsbestand ausgeschieden. Die Berufungen richten sich daher gegen rechtlich nicht (mehr) existente Bescheide und waren **als unzulässig zurückzuweisen**.

4) Anspruchszinsen 2001 bis 2004:

Ein Anspruchszinsenbescheid kann nicht mit Aussicht auf Erfolg mit der Begründung angefochten werden, der maßgebende Einkommensteuerbescheid sei inhaltlich rechtswidrig. Erweist sich der Stammabgabenbescheid (=Einkommensteuerbescheid) als rechtswidrig und wird er 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 (vgl. Ritz, BAO Kommentar, 3. Auflage, Linde-Verlag, Wien 2005, § 205, TZ 33 bis 35).

Die Berufungen gegen die Anspruchszinsenbescheide waren daher **als unbegründet abzuweisen**.

Insgesamt war spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 27. Mai 2008