



GZ. RV/0626-L/12,
GZ. RV/0627-L/12,
GZ. RV/0628-L/12

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des AB, geb. X, Adresse, vom 8. Februar 2012 gegen die Bescheide des Finanzamtes D vom 26. Jänner 2012 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 2006 bis 2009, betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2006 bis 2009 sowie Festsetzung von Anspruchszinsen für das Jahr 2006 entschieden:

1) Den Berufungen gegen die Wiederaufnahmebescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2006 bis 2009 wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

2) Die Berufungen gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2006 bis 2009 werden als unzulässig geworden zurückgewiesen.

3) Die Berufung gegen den Bescheid betreffend Festsetzung von Anspruchszinsen für das Jahr 2006 wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Im Zuge von Außenprüfungen, die bei EF und diversen ihm zuzurechnenden, im internationalen Gütertransport tätigen Kapitalgesellschaften durchgeführt wurden, wurden ua. Feststellungen getroffen, die die Abgabenbehörde zur Annahme veranlassten, BB, die Schwester von EF und die Ehefrau des Bw, habe auf Grund ihrer Tätigkeit in den

Unternehmen ihres Bruders Einkünfte in einer Höhe erzielt, die der Zuerkennung des Alleinverdienerabsetzbetrages bei ihrem Ehegatten, dem Bw, jedenfalls entgegen standen.

Auf Grund von GPLA-Prüfungen (Gemeinsamen Prüfungen aller lohnabhängigen Abgaben) in den von EF beherrschten Unternehmen wurden die Einkünfte des Bw in den berufungsgegenständlichen Jahren 2006 bis 2009 mit je 24.000,00 € geschätzt.

Die Ermittlung dieser Einkünfte wurde in den ergänzenden Begründungen zu den GPLA-Berichten dargestellt und am 8. September 2011 die Einspielung der entsprechenden Lohnzettel in die Lohnzetteldatenbank der Abgabenbehörde durch das Finanzamt XYZ (Standort Y) veranlasst.

Mit Bescheiden vom 26. Jänner 2012 verfügte das Finanzamt die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich der Einkommensteuer 2006 bis 2009 gemäß § 303 Abs. 4 BAO, wobei in die Bescheide 2006 und 2007 nachstehende Begründung aufgenommen wurde:

"Anlässlich einer nachträglichen Prüfung Ihrer Erklärungsangaben sind die in der Begründung zum beiliegenden Einkommensteuerbescheid angeführten Tatsachen und/oder Beweismittel neu hervorgekommen, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO erforderlich machen. Die Wiederaufnahme wurde unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigskeitsgründen (§ 20 BAO) verfügt. Im vorliegenden Fall überwiegt das öffentliche Interesse an der Rechtsrichtigkeit der Entscheidung das Interesse auf Rechtsbeständigkeit und die steuerlichen Auswirkungen können nicht als geringfügig angesehen werden."

Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte gemäß § 303 Abs. 4 BAO, weil Tatsachen neu hervorgekommen sind, die im abgeschlossenen 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.

Dem Finanzamt wurde von Ihrer Gattin ein Lohnzettel der Fa. T GmbH übermittelt, wodurch die Einkommensgrenzen für die Zuerkennung des Alleinverdienerabsetzbetrages überschritten werden. Da dem Finanzamt bisher kein Lohnzettel der Gattin bekannt war, stellt dies die neue Tatsache dar."

Für das Jahr 2008 wurde darauf verwiesen, dass die Gattin einen Lohnzettel der Fa. T GmbH und der Fa. R GmbH übermittelt habe, für das Jahr 2009 wurde auf die Übermittlung von Lohnzettel der Fa. R GmbH und der Fa. Ugesellschaft m.b.H. durch die Gattin hingewiesen.

In den mit gleichem Datum erlassenen Einkommensteuerbescheiden 2006 bis 2009 wurde begründend darauf verwiesen, dass der Alleinverdienerabsetzbetrag nicht berücksichtigt werden konnte, weil die steuerpflichtigen Einkünfte des Ehepartners höher seien als der maßgebliche Grenzbetrag von 6.000,00 €.

Ebenfalls am 26. Jänner 2012 wurde ein Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2006 in Höhe von 104,14 € erlassen.

Mit Schreiben vom 8. Februar 2012 erhab der Bw Berufung gegen die Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2006 – 2009, gegen die im wiederaufgenommenen Verfahren ergangenen Einkommensteuerbescheide 2006 – 2009 sowie gegen den Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2006.

In den Bescheidbegründungen sei behauptet worden, dass seine Gattin dem Finanzamt Lohnzettel übermittelt habe. Das sei nicht richtig. Seine Gattin habe zu keinem Zeitpunkt Lohnzettel übermittelt, da sie seit der Verehelichung am 18. Juli 1998 in keinem lohnabhängigen Arbeitsverhältnis mehr gestanden sei.

Der zeitweilige Geschäftsführer der Firmen T GmbH, R GmbH und Ugesellschaft m.b.H., Herr EF, habe der Finanzbehörde bereits mehrfach mitgeteilt, dass seine Schwester, die Gattin des Bw, Frau BB, in keinem lohnabhängigen Arbeitsverhältnis gestanden sei und daher von ihm keine Lohnzettel erstellt oder anerkannt worden seien.

Ein weiterer Beweis sei die Nichtmeldung seiner Gattin als Arbeitnehmerin bei der zuständigen SVA.

In den angesprochenen Zeiträumen sei keine "Gemeinsame Prüfung von lohnabhängigen Abgaben" (GPLA) bei den Firmen T GmbH, R GmbH und Ugesellschaft m.b.H., weder durch die Finanzbehörden noch durch die SVA, durchgeführt worden. Somit sei eine korrekte Sachverhaltsermittlung durch jene Person, welche diese Lohnzettel zu Ungunsten der steuerlichen Erklärungen des Bw eingespielt habe, nicht erfolgt.

In einem Strafverfahren gegen seinen Schwager gebe es bereits Freisprüche zu den Vorwürfen des Finanzamtes Y bezüglich illegaler Beschäftigung. Dies unterstütze die Tatsache, dass seine Gattin in keinem lohnabhängigen Beschäftigungsverhältnis zu ihrem Bruder gestanden sei.

Zitat aus dem Urteil des Landesgerichtes Linz vom 31. Mai 2011, 1:

"II) Gemäß § 259 Z 3 ZPO wird EF vom weiteren Vorwurf, er habe im Zeitraum von 2005 bis zumindest März 2010 in Y und H als Geschäftsführer der Firmen T GmbH, R GmbH und Ugesellschaft m.b.H. sowie als Verantwortlicher der Firma Mag. O und unter dem Namen anderer angeblich im Ausland existenter Firmen gewerbsmäßig eine größere Zahl illegal erwerbstätiger Personen beschäftigt, indem er ca. 500 Personen ohne die erforderliche Anmeldung zur Sozialversicherung als Dienstnehmer (Kraftfahrer) beschäftigt habe, und er habe hiervon das Vergehen der organisierten Schwarzarbeit nach § 153e Abs. 1 Z 2 iVm Abs. 2 StGB begangen (Anklagefaktum E), freigesprochen."

Nach den Aussagen seiner Gattin und seines Schwagers seien ihre Einwendungen dazu vom Finanzamt Y in keiner Weise gewürdigt worden.

Somit sei § 115 Abs. 3 BAO, wonach die Abgabenbehörde verpflichtet sei, auch zu Gunsten des Abgabepflichtigen zu prüfen und zu würdigen, missachtet worden. Im gesamten Strafverfahren seines Schwagers sei ein bemerkenswert emotionales Engagement durch das Finanzamt Y festzustellen, besonders nach dem Freispruch zu jenem Punkt der Anklage, den das Finanzamt als Rechtfertigung zum massiven Einschreiten betrachtet habe. Unter dem Blickwinkel dieses Rechtfertigungsdruckes dürfe in erhöhtem Maße an der Objektivität und somit der Beachtung des § 115 Abs. 3 BAO gezweifelt werden.

In der Beilage 2 zum Besprechungsprogramm des Finanzamtes Y für eine BV Außenprüfung zum 21. Juli 2010 habe das Finanzamt selbst für das Jahr 2006 für seine Gattin ein Einkommen von Null geschätzt. Hier zeige sich unverhohlen die tatsächliche Absicht des Lohnzettelverursachers, indem er nicht einmal seiner eigenen Logik Folge leiste und nur auf Grund des Verwandtschaftsverhältnisses zwischen seiner Gattin und ihrem Bruder eine Entscheidungsbefugnis als leitende Mitarbeiterin unterstelle und daraus ein lohnabhängiges Beschäftigungsverhältnis generiere.

Aus den Erfahrungen des täglichen Lebens heraus sei jedenfalls nachvollziehbar, dass seine Gattin ihren Bruder in "familienhafter Mitarbeit" bei diversen Arbeiten unterstützt habe. In diesem Zusammenhang sei auf folgende Rechtssätze zu verweisen:

RV/0623-G/06-RS1: "*Wenn die Tätigkeiten, die ein naher Angehöriger (hier: Tochter) für ihren Vater erbringt (E-Mails verfassen, Computer formatieren, Folien vorbereiten, Büromaterial besorgen, Flip-Chart gestalten, etc.), weder der Art noch dem Umfang nach über eine rechtlich bzw. sittlich gebotene familienhafte Beistandspflicht hinausgehen, dann stellen die gezahlten Löhne keine Betriebsausgaben dar.*"

Im Umkehrschluss sei daher auch die Unentgeltlichkeit einer familienhaften Mitarbeit von der Finanzbehörde anzuerkennen und könne nicht nur eine einseitige Würdigung zum ausschließlichen Vorteil der Behörde und zum alleinigen Nachteil seiner Gattin und in der Folge auch zu seinem Nachteil herangezogen werden. Hier bestehe das große Risiko, mit dem Grundsatz der Gleichbehandlung in Konflikt zu kommen.

Der Nachweis einer unentgeltlichen familienhaften Mitarbeit könne durch seine Gattin zwangsläufig nur schwer erbracht werden, da nicht zu beweisen sei, was nicht existiere. Der Bw selbst sei zB durch das ermittelnde Finanzamt in keiner Weise als Zeuge befragt worden. Diese Tatsache spreche in Bezug auf die Korrektheit des Ermittlungsverfahrens wohl für sich.

Um Aufhebung der eingangs genannten Bescheide werde daher ersucht.

Über die Berufungen wurde erwogen:

1) Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2006 bis 2009:

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.

Die Wiederaufnahmegründe sind in der Begründung des Wiederaufnahmebescheides anzuführen. Die Begründung von Verfügungen der Wiederaufnahme hat darüber hinaus auch die zeitliche Abfolge des Bekanntwerdens der maßgeblichen Tatsachen und Beweismittel darzustellen. 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. Sie hat lediglich zu beurteilen, ob die von der Abgabenbehörde erster Instanz angeführten Gründe eine Wiederaufnahme rechtfertigen. Neue Wiederaufnahmegründe können jedoch (nach Aufhebung des Wiederaufnahmebescheides mit Berufungsentscheidung) neuerlich zu einer Verfügung der Wiederaufnahme durch die Abgabenbehörde erster Instanz führen (Ritz, BAO⁴, § 307 Tz 3 und die dort angeführte Judikatur).

"Neue Tatsachen oder Beweismittel" im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO bilden nur dann einen tauglichen Wiederaufnahmegrund, wenn sie im Zeitpunkt der Bescheiderlassung bereits existent waren, jedoch - weil unbekannt - im Verfahren unberücksichtigt geblieben und später (neu) hervorgekommen sind.

Demgegenüber kommen solche Tatsachen und Beweismittel, die erst **nach** Bescheiderlassung entstanden sind, nicht als Begründung einer Wiederaufnahme des Verfahrens in Betracht, da diese in dem mit Bescheid abgeschlossenen Verfahren nicht berücksichtigt hätten werden können.

Im vorliegenden Fall wurden die Wiederaufnahmebescheide damit begründet, dass die Gattin des Bw dem Finanzamt Lohnzettel übermittelt habe, ein Umstand, den der Bw in seiner Berufung in Abrede stellte.

Als tatsächlich für die verfügte Wiederaufnahme ursächlicher Sachverhalt konnte an Hand der vorgelegten Akten folgender festgestellt werden:

Sowohl bei EF, dem Bruder der Gattin des Bw, als auch bei von ihm beherrschten Unternehmen (ABNrn. 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8, 9, 10) fanden Außenprüfungen bzw. Prüfungen aller lohnabhängigen Abgaben (GPLA) statt.

Entgegen der in der Berufung geäußerten Ansicht fanden sowohl bei der T GmbH (Bericht vom 24. August 2011, ABNr. 5) als auch bei der R GmbH (Bericht vom 29. August 2011, ABNr. 7) und der Ugesellschaft m.b.H. (Bericht vom 31. August 2011, ABNr. 10) GPLA-Prüfungen statt.

Im Zuge dieser GPLA-Prüfungen wurde, soweit für das gegenständliche Verfahren von Bedeutung, festgestellt, dass die Gattin des Bw in den genannten Unternehmen als leitende Angestellte beschäftigt war, ohne dass sie in der Lohnverrechnung erfasst gewesen wäre.

Sie habe zwar angegeben, nicht entlohnt worden zu sein, doch sei dies auf Grund ihrer ständigen Verfügbarkeit und ihrer weit reichenden Entscheidungsbefugnis mit der allgemeinen Lebenserfahrung unvereinbar. Sowohl EF als auch die Gattin des Bw hätten, zu diesem Sachverhalt befragt, jede Aussage verweigert. Die Grundlagen für die Abgabenerhebung seien daher zu schätzen gewesen. Auf Grund ihrer umfangreichen und anspruchsvollen Tätigkeiten sei von einem monatlichen Entgelt von 2.000,00 € ausgegangen worden.

Das Finanzamt der Betriebsstätte werde daher für BB entsprechende Jahreslohnzettel ausstellen.

Der Vollständigkeit halber ist anzumerken, dass auch das Landesgericht Linz (Urteil vom 4. Februar 2013, 11) BB des Finanzvergehens nach § 33 Abs. 2 lit. b FinStrG für schuldig erkannte und sie zu einer Geldstrafe von 60.000,00 € (davon 30.000,00 € unbedingt) verurteilte. In der Urteilsbegründung nahm das Gericht als erwiesen an, dass BB für ihren Bruder buchhalterische Tätigkeiten übernommen hatte. Das Gericht ging allerdings von einem reduzierten Tatzeitraum von 2007 bis 2010 aus, wogegen es als nicht feststellbar erachtete, dass BB diese Tätigkeiten bereits in den Jahren 2004 bis 2006 ausgeübt hatte.

Die Lohnzettel für die berufungsgegenständlichen Jahre wurden über Veranlassung des Finanzamtes XYZ, Standort Y, am 8. September 2011 in die Lohnzetteldatenbank eingespielt, somit zu einem Zeitpunkt **nach** Ergehen der Einkommensteuerbescheide 2006 bis 2009, deren Wiederaufnahme verfügt wurde.

Diese Lohnzettel existierten daher zum Zeitpunkt der Erlassung der wiederaufgenommenen Einkommensteuerbescheide noch nicht und waren nicht als "neu hervorgekommene", sondern als "neu entstandene" Beweismittel anzusehen. Ein "neu entstandenes" Beweismittel (neu erstellter Lohnzettel) vermag jedoch keinen tauglichen Wiederaufnahmegrund darzustellen.

Vielmehr kann nur die diesen neu entstandenen Beweismitteln (diesen neuen Lohnzetteln) zu Grunde liegende Tatsache, dass nämlich, wie oben dargestellt, auf Grund von GPLA-Prüfungen festgestellt wurde, dass die Gattin des Bw nicht gemeldete Einkünfte bezog,

woraufhin vom Finanzamt die Erstellung von Lohnzettel veranlasst wurde, als neu hervorgekommene, aber bereits existente Tatsache einen Wiederaufnahmegrund bilden.

Diese Tatsache geht aber aus dem vom Finanzamt genannten Wiederaufnahmegrund nicht hervor.

Aufgabe der Berufungsbehörde bei Entscheidungen über ein Rechtsmittel gegen die amtswegige Wiederaufnahme durch ein Finanzamt ist es, zu prüfen, ob dieses Verfahren aus den vom Finanzamt gebrauchten Gründen wiederaufgenommen werden durfte, nicht jedoch, ob die Wiederaufnahme auch aus anderen Wiederaufnahmegründen zulässig gewesen wäre. Liegt der vom Finanzamt angenommene Wiederaufnahmegrund nicht vor, muss die Berufungsbehörde den bekämpften Wiederaufnahmeverfügung ersatzlos beheben. Am Finanzamt liegt es dann, ob es etwa von der Berufungsbehörde entdeckte, andere Wiederaufnahmegründe aufgreift und zu einer neuerlichen Wiederaufnahme heranzieht.

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH darf die Rechtsmittelbehörde eine von Amts wegen verfügte Wiederaufnahme des Verfahrens nicht auf Grund von Tatsachen bestätigen, die das Finanzamt nicht herangezogen hat. Im Berufsverfahren dürfen nur jene Wiederaufnahmegründe berücksichtigt werden, die in der Bescheidbegründung des Finanzamtes genannt wurden. Das "Nachschieben" eines neuen Wiederaufnahmegrundes ist nicht möglich.

2) Einkommensteuer 2006 bis 2009:

Mit der ersatzlosen Aufhebung der Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Einkommensteuer für die Jahre 2006 bis 2009 scheiden die vom Finanzamt in Verbindung mit der Wiederaufnahmeverfügung neu erlassenen Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2006 bis 2009 gemäß § 307 Abs. 3 BAO aus dem Rechtsbestand aus und das Verfahren tritt in die Lage zurück, in der es sich vor der Wiederaufnahme befunden hat.

Die vor der bekämpften Verfahrenswiederaufnahme in Geltung gestandenen Einkommensteuerbescheide 2006 bis 2009 leben somit wieder auf.

Gemäß § 273 Abs. 1 lit. a BAO ist eine Berufung zurückzuweisen, wenn die Berufung nicht zulässig ist.

Da mit Berufung nur Bescheide anfechtbar sind, ist eine solche auch unzulässig, wenn der angefochtene Bescheid nicht mehr dem Rechtsbestand angehört (Ritz, BAO⁴, § 273 Tz 2 und 6).

Die Berufungen gegen die Einkommensteuerbescheide vom 26. Jänner 2012 für die Jahre 2006 bis 2009 waren demnach als unzulässig (geworden) zurückzuweisen.

3) Anspruchszinsen für das Jahr 2006:

Gemäß § 205 Abs. 1 BAO sind Differenzbeträge an Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, die sich aus Abgabenbescheiden unter Außerachtlassung von Anzahlungen (Abs. 3), nach Gegenüberstellung mit Vorauszahlungen oder mit der bisher festgesetzt gewesenen Abgabe ergeben, für den Zeitraum ab 1. Oktober des dem Jahr des Entstehens des Abgabenanspruchs folgenden Jahres bis zum Zeitpunkt der Bekanntgabe dieser Bescheide zu verzinsen (Anspruchszinsen).

Zinsrelevante Nachforderungen oder Gutschriften können sich vor allem auch aus neuen Sachbescheiden nach Wiederaufnahme des Verfahrens ergeben (Ritz, BAO⁴, § 205 Tz 8).

Nach dem Normzweck des § 205 BAO sollen Anspruchszinsen (mögliche) Zinsvorteile bzw. Zinsnachteile ausgleichen, die sich aus unterschiedlichen Zeitpunkten der Abgabenfestsetzung ergeben.

Bemessungsgrundlage für die Festsetzung der Anspruchszinsen ist die jeweilige Nachforderung oder Gutschrift.

Anspruchszinsenbescheide sind zwar mit Berufung anfechtbar, doch ist der Zinsenbescheid an die im Spruch des zur Nachforderung bzw. Gutschrift führenden Bescheides ausgewiesene Nachforderung bzw. Gutschrift gebunden ("Bindungswirkung"). Der Zinsenbescheid ist daher nicht (mit Aussicht auf Erfolg) mit der Begründung anfechtbar, der maßgebende Stammabgabenbescheid (Einkommensteuerbescheid) sei rechtswidrig.

Erweist sich der Stammabgabenbescheid nachträglich als rechtswidrig und wird er entsprechend abgeändert (oder aufgehoben), so wird diesem Umstand mit einem an den Abänderungsbescheid (Aufhebungsbescheid) gebundenen Zinsenbescheid Rechnung getragen (zB Gutschriftszinsen als Folge des Wegfalls einer rechtswidrigen Nachforderung). Es ergeht von Amts wegen ein weiterer Zinsenbescheid, ohne dass eine Abänderung des ursprünglichen – wirkungslos gewordenen – Zinsenbescheides zu erfolgen hat (VwGH 28.5.2009, 2006/15/0316).

Ausgehend von der dargestellten Rechtslage war die Berufung gegen den Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen daher als unbegründet abzuweisen. Dem Wegfall des Stammabgabenbescheides (Einkommensteuerbescheid 2006 vom 26. Jänner 2012) wird dadurch Rechnung getragen werden, dass von Amts wegen ein neuer (Gutschriften)Zinsenbescheid erlassen werden wird.

Linz, am 10. Dezember 2013