

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch seinen Richter Dr. Alexander Hajicek über die Beschwerde (vormals Berufung) des R**** N****, [Adresse], vertreten durch Moore Stephens City Treuhand, 1015 Wien, Kärntner Ring 5-7, gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 8/16/17 vom 16.6.2009 zur Steuernummer ***/**** betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2005 sowie betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2005

1. zu Recht erkannt:

Der Beschwerde betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2005 wird Folge gegeben.

Der Bescheid betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2005 wird aufgehoben.

sowie **2. den Beschluss gefasst:**

Die Beschwerde betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2005 wird als unzulässig zurückgewiesen.

Die ordentlichen Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art 133 Abs 4 B-VG ist nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Der (mittlerweile pensionierte) Beschwerdeführer war Berufsmusiker.

Mit 21.11.2006 erließ das Finanzamt einen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2005, wobei es sich um einen Pflichtveranlagungsfall handelte, da der Beschwerdeführer während des Jahres gleichzeitig von mehreren auszahlenden Stellen Bezüge erhalten hatte. Der Beschwerdeführer hatte keine Abgabenerklärung eingebracht.

Am 23.2.2007 langte beim Finanzamt eine Einkommensteuererklärung des Beschwerdeführers ein, in welcher negative Einkünfte aus selbständiger Arbeit von € -20.696,83 erklärt wurden.

Mit Bescheiden vom 11.7.2007 nahm das Finanzamt in der Folge das Einkommensterverfahren 2005 wieder auf und erließ einen neuen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2005, in dem es die negativen Einkünfte aus selbständiger Arbeit in der geltend gemachten Höhe berücksichtigte (€ -20.696,83).

Im Zuge der Veranlagung für das Folgejahr forderte das Finanzamt den Beschwerdeführer ua auf, die Aufwendungen für Arbeitsmittel belegmäßig nachzuweisen.

In Beantwortung dieses Vorhaltes legte der Beschwerdeführer ua ein Anlageverzeichnis vor, in welchem mehrere Geigen (mit Namen des Geigenbauers) und Geigenbogen angeführt waren.

Mit weiterem Vorhalt forderte das Finanzamt den Beschwerdeführer auf, die Rechnungen für die Geigen und Bogen vorzulegen sowie einen geeigneten Nachweis für das Alter der Musikinstrumente zu übermitteln.

Am 17.9.2008 langte beim Finanzamt ein Wertgutachten für die vier Geigen und vier Bogen ein, in welchem ua ausgeführt wird, diese Instrumente seien für einen Profimusiker absolute Gebrauchsgegenstände und somit keine Antiquitäten. Sie müssten regelmäßig gewartet, überprüft bzw auch repariert werden, um sie in ihrer Funktionstüchtigkeit und ihrem materiellen Wert zu erhalten.

Das Finanzamt richtet mit Datum 10.3.2009 an den Beschwerdeführer betreffend das Folgejahr einen weiteren Vorhalt, in welchem es ausführte, die Geige „Felix Mora Costa“ sei nach Internetrecherchen offenbar in der ersten Hälfte des 19. Jh hergestellt worden und daher eine Antiquität und nicht einer Abschreibung für Abnutzung zugänglich. Dies dürfte auch für einige der Geigenbogen gelten. Betreffend die übrigen Geigen und Bogen wäre, soweit es sich nicht um Antiquitäten handelt, eine AfA von 2% (ND 50 Jahre) möglich.

Mit Datum vom 9.6.2009 legte der Beschwerdeführer eine Altersaufstellung vor, in welcher zwei der vier Geigen und die vier Bögen angeführt waren.

Mit Datum vom 16.6.2009 nahm das Finanzamt das Einkommensterverfahren 2005 wieder auf. Die Begründung des Wiederaufnahmebescheides lautet: *„Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte, gem. § 303 (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. Die Wiederaufnahme wurde unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgründen (§ 20 BAO) verfügt. Im vorliegenden Fall überwiegt das Interesse der Behörde an der Rechtsrichtigkeit der Entscheidung das*

Interesse auf Rechtsbeständigkeit, und die Auswirkungen können nicht als geringfügig angesehen werden.“

Weiters erließ das Finanzamt mit gleichem Datum einen Einkommensteuerbescheid, der geringere negative Einkünfte aus selbständiger Arbeit auswies. Die Begründung dieses Bescheides lautet: *„Das Sonderausgaben-Pauschale [...] steht ein Sonderausgaben-Pauschale nicht mehr zu. Die (zusätzliche) Begründung zu diesem Bescheid geht Ihnen gesondert zu.“*

Weiters erging mit gleichem Datum eine zusätzliche Bescheidbegründung, welche Ausführungen zur Wiederaufnahme und zur AfA enthielt.

Mit Datum vom 27.6.2009 erhob der Beschwerdeführer Berufung sowohl gegen den Wiederaufnahmebescheid als auch gegen den Einkommensteuerbescheid. Er führte dazu weiters aus, die Berufung richte sich gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens wegen Rechtswidrigkeit, beantragt werde eine ersatzlose Aufhebung der Bescheide. Zur Begründung führte er aus, es sei kein Wiederaufnahmegrund vorgelegen, neue Erkenntnisse in Bezug auf die rechtliche Beurteilung von Sachverhaltselementen bildeten keinen Wiederaufnahmegrund. Der Einkommensteuerbescheid vom 11.7.2007 sei unter Berücksichtigung der AfA laut vorgelegtem Anlageverzeichnis ergangen.

Das Finanzamt erließ eine Berufungsvorentscheidung betreffend Einkommensteuer 2005, mit welcher es die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2005 als unbegründet abwies und zur Begründung auf eine zusätzliche gesonderte Begründung verwies.

Betreffend Wiederaufnahme erließ das Finanzamt keine Berufungsvorentscheidung.

In der gesonderten Begründung wird ausgeführt: *„Bezeichnung des Bescheides: Berufungsvorentscheidung betreffend Wiederaufnahme gemäß § 303 Abs 4 BAO Einkommensteuer 2005“.*

Weiters heißt es, *„die Berufung vom 27.6.2009 gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens Einkommensteuer 2005 sowie Einkommensteuerbescheid 2005 vom 16.6.2006“* werde als unbegründet abgewiesen. Weiters führte das Finanzamt zusammengefasst aus, das Finanzamt habe erst durch die Vorhaltsbeantwortung vom 12.6.2009 davon Kenntnis erlangt, dass es sich bei den Instrumenten zum Teil um Antiquitäten handle, welche durch Alter nicht an Wert verlören und daher nicht der AfA unterlägen. Die Wiederaufnahme sei daher zu Recht erfolgt.

Der Beschwerdeführer brachte einen Vorlageantrag ein, welcher sich sowohl auf den Wiederaufnahmebescheid als auch auf den Einkommensteuerbescheid bezog. Der Beschwerdeführer beantragte die Entscheidung durch einen Berufungssenat. Weiters brachte er vor, die Bezeichnung der Musikinstrumente sei bereits in dem am 14.6.2007 vorgelegten Anlagenverzeichnis ausreichend gewesen, da die Namen der Geigen auf deren Alter schließen ließen. Es liege daher mangels neuer Erkenntnisse kein Wiederaufnahmegrund vor.

Das Finanzamt legte dem damaligen unabhängigen Finanzsenat die Berufung vor, wobei einerseits ausgeführt wird „Bezug Amtswegige Wiederaufnahme E 2005 gem § 303 Abs 1 iVm Abs 4 BAO“, andererseits unter dem Titel „Folgende Bescheide sind angefochten“ ausgeführt wird: „E 2005“, Datum „16.6.2009“, Blatt/Jahr/-Akt „37-43/2005/E“. Als bezug habende Norm wird genannt: „§ 303 Abs 1 lit b iVm Abs 4 BAO. Der Vorlagebericht enthält im Wesentlichen Ausführungen zur Zulässigkeit der Wiederaufnahme.

Mit Schreiben vom 14. Mai 2020 zog der Beschwerdeführer seinen Antrag auf Entscheidung durch den Senat zurück.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Gegenstand der Vorlage:

Das Finanzamt hat in seinem Vorlagebericht nicht deutlich zu erkennen gegeben, ob es die Berufung zur Gänze vorlegen möchte oder nur den Teil, der Einkommensteuer betrifft oder nur den Teil, der die Wiederaufnahme betrifft.

Aus dem Gesamtbild der Umstände, nämlich, dass es nur einen Berufungsschriftsatz betreffend Wiederaufnahme und Einkommensteuer gibt, dass der Vorlagebericht den Einkommensteuerbescheid ausdrücklich nennt, zugleich aber vor allem Ausführungen zur Zulässigkeit der Wiederaufnahme enthält, sowie dass unter Blatt/Jahr/-Akt die Seiten 37-43 angeführt sind, welche sowohl den Wiederaufnahmebescheid als auch den Einkommensteuerbescheid umfassen ergibt sich für das Bundesfinanzgericht, dass die Beschwerdevorlage sowohl die Berufung gegen den Wiederaufnahmebescheid als auch die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid umfasst.

Vorgelegt wurden somit die gesamte Berufung (nunmehr Beschwerde) gegen den Wiederaufnahme- als auch den Einkommensteuerbescheid.

Wiederaufnahme:

Gemäß § 303 Abs 1 lit b BAO idF BGBl I Nr 14/2013 kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anderslautenden Bescheid herbeigeführt hätte. Entsprechendes galt vor der Novelle für die Wiederaufnahme von Amts wegen gemäß § 303 Abs 4 idF vor BGBl I Nr 14/2013.

Die Neuregelung ist gemäß § 323 Abs 37 BAO mit 1.1.2014 in Kraft getreten und als verfahrensrechtliche Vorschrift auch auf alle zu diesem Zeitpunkt offenen Verfahren anzuwenden (*Ellinger/Sutter/Urtz*, BAO³ § 303 Anm 3).

Tatsachen iSd § 303 Abs 1 (früher Abs 4) BAO sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände, also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis, als vom rechtskräftigen Bescheid zum Ausdruck gebracht, geführt hätten, wie etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen und Eigenschaften. Neue Erkenntnisse in Bezug auf die rechtliche Beurteilung solcher Sachverhaltselemente - gleichgültig, ob diese späteren rechtlichen Erkenntnisse (neue Beurteilungskriterien) durch die Änderung der Verwaltungspraxis oder Rechtsprechung oder nach vorhergehender Fehlbeurteilung oder Unkenntnis der Gesetzeslage eigenständig gewonnen werden - sind keine Tatsachen. Maßgebend ist in diesem Zusammenhang, ob der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können. Hierbei kommt es auf den Wissensstand der Behörde (auf Grund der Abgabenerklärungen und ihrer Beilagen) im jeweiligen Veranlagungsjahr an (VwGH 26. 2.2015, 2012/15/0164 mwN).

Das Finanzamt hat zur Begründung der Wiederaufnahme in der Begründung des Wiederaufnahmebescheides keinerlei Tatsachen oder Beweismittel angeführt, sondern im Wesentlichen die gesetzlichen Regelungen für die Vornahme einer Wiederaufnahme wiedergegeben.

Einen Hinweis auf eine gesonderte (zusätzliche) Begründung enthielt der Wiederaufnahmebescheid nicht. Einen solchen Verweis enthielt zwar der im Zuge der Wiederaufnahme erlassene neue Einkommensteuerbescheid, bei Wiederaufnahmebescheid und Einkommensteuerbescheid handelt es sich jedoch um zwei unterschiedliche Bescheide, die jeder für sich stehen. Einen Verweis auf den Einkommensteuerbescheid enthielt der Wiederaufnahmebescheid gleichfalls nicht.

Zwar hat das Finanzamt eine ergänzende (zusätzliche) Begründung zu dem Wiederaufnahmebescheid und zum Einkommensteuerbescheid ausgefertigt, in welcher auch Wiederaufnahmegründe angeführt sind, diese Begründung konnten jedoch mangels Verweises auf diese ergänzende (zusätzliche) Begründung im Wiederaufnahmebescheid nicht zum Bestandteil dieses Wiederaufnahmebescheides werden.

Als Ergebnis ist daher festzuhalten, dass der angefochtene Wiederaufnahmebescheid keine Wiederaufnahmegründe anführt.

Begründungsmängel im Abgabenverfahren können im Rechtsmittelverfahren saniert werden; dies gilt aber nur grundsätzlich: Nicht sanierbar ist beispielsweise, wenn der Wiederaufnahmebescheid keine Wiederaufnahmegründe nennt (*Ritz*, BAO⁶, § 93 Tz 16).

Die Wiederaufnahmegründe sind in der Begründung anzuführen. Dies ist nicht zuletzt deshalb notwendig, weil sich die Rechtsmittelbehörde nach der Rechtsprechung bei der Erledigung der gegen die Verfügung der Wiederaufnahme gerichteten Rechtsmittel auf keine neuen Wiederaufnahmegründe stützen darf. Sie hat lediglich zu beurteilen, ob die von der Abgabenbehörde angeführten Gründe eine Wiederaufnahme rechtfertigen (*Ritz*, BAO⁶, § 307 Tz 3 mwN). Ein Nachschieben oder Austauschen von Wiederaufnahmegründen im Rechtsmittelverfahren ist nicht zulässig.

Aufgabe der Berufungsbehörde bei Entscheidungen über ein Rechtsmittel gegen die amtswegige Wiederaufnahme durch ein Finanzamt ist es, zu prüfen, ob dieses Verfahren aus den im erstinstanzlichen Bescheid gebrauchten Gründen wiederaufgenommen werden durfte, nicht jedoch, ob die Wiederaufnahme auch aus anderen Wiederaufnahmegründen zulässig gewesen wäre. Das Verwaltungsgericht darf daher die Wiederaufnahme nicht auf Grund von Tatsachen bestätigen, die vom erstinstanzlichen Bescheid nicht herangezogen wurden (VwGH 26.04.2007, 2002/14/0075).

Erfolgte somit die Wiederaufnahme im Beschwerdefall, ohne dass dafür Gründe herangezogen wurden, fehlt es dem angefochtenen Wiederaufnahmebescheid an der erforderlichen Begründung. Dieser Mangel ist im Rechtsmittelverfahren nicht sanierbar. Der angefochtene Wiederaufnahmebescheid ist daher ersatzlos aufzuheben.

Gemäß § 260 Abs 1 lit a BAO ist die Beschwerde ua zurückzuweisen, wenn sie nicht zulässig ist.

Mit der Aufhebung des die Wiederaufnahme verfügenden Bescheides tritt gemäß § 307 Abs 3 BAO das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat. Durch die Aufhebung des Wiederaufnahmebescheides scheidet somit ex lege der neue Sachbescheid (im Beschwerdefall der Einkommensteuerbescheid 2005 vom 16.6.2009) aus dem Rechtsbestand aus, der alte Sachbescheid lebt wieder auf (*Ritz*, BAO⁶, § 307 Tz 8).

Scheidet ein angefochtener Bescheid ersatzlos aus dem Rechtsbestand aus, so wird die gegen diesen Bescheid gerichtete Beschwerde nachträglich unzulässig (in diesem Sinne *Ritz*, BAO⁶, § 260 Tz 15).

Die gegen den angefochtenen Einkommensteuerbescheid gerichtete Beschwerde ist daher zurückzuweisen.

Zur Unzulässigkeit der Revision:

Gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes ist gemäß Art 133 Abs 4 B-VG die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Im Streitfall war lediglich die unstrittige Rechtslage auf den unstrittigen Sachverhalt anzuwenden. Bei dieser schlichten Rechtsanwendung war keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung zu lösen. Die ordentliche Revision war daher nicht zuzulassen.

Der Beschwerde ist daher Folge zu geben und der angefochtene Wiederaufnahmebescheid gemäß § 279 BAO aufzuheben. Die gegen den Einkommensteuerbescheid gerichtete Beschwerde ist gemäß § 260 BAO zurückzuweisen.

Wien, am 10. Juni 2020