

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Maria-Luise Wohlmayr über die Beschwerde der ***1***, ***2*** vom 17. Jänner 2019 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 8/16/17 (nunmehr: Finanzamt Österreich) vom 19. Dezember 2018 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 2008 und Einkommensteuer 2008

1. zu Recht erkannt:

Der Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 2008 wird gemäß [§ 279 BAO](#) ersatzlos aufgehoben.

2. beschlossen:

Die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2008 wird gemäß [§ 261 Abs. 2 BAO](#) als gegenstandslos erklärt.

3. Gegen diese Entscheidung ist gemäß [Art. 133 Abs 4 Bundes-Verfassungsgesetz](#) (B-VG) eine Revision nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

A. Verfahrensgang und Sachverhalt

A/1. Die Beschwerdeführerin (Bf.) bezog im Streitjahr 2008 Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit. In ihrer Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2008 machte sie umfangreiche Werbungskosten geltend, die mit Einkommensteuerbescheid vom 10.12.2015 (vorerst) ungeprüft und ungekürzt berücksichtigt wurden.

Mit Ergänzungsersuchen vom 21.12.2015 wurde die Bf. vom Finanzamt (FA) aufgefordert, ihre geltend gemachten Werbungskosten nach Positionen unterteilt aufzulisten (Fachliteratur, Arbeitszimmer, Reisekosten etc.), den konkreten Zweck bzw. den beruflichen Zusammenhang zu erläutern und entsprechende Belege vorzulegen.

Am 15.7.2016 ging die Vorhaltsbeantwortung der Bf. samt umfangreichen Erläuterungen und Belegen beim FA ein. Daraus geht hervor, dass die Bf. im Streitjahr ein Anstellungsverhältnis in einem Architekturbüro hatte und dass ihr Tätigkeitsbereich die Akquirierung von Projekten und deren laufende Betreuung war. Die Bf. ist in speziellen Fachgebieten der Biologie ausgewiesene Expertin und fungierte in ihrem Dienstverhältnis als wissenschaftliche Beraterin und Projektmanagerin. Sie betreute für das Architekturbüro diverse Großprojekte, im wesentlichen Landesausstellungen. Mit ihrem Arbeitgeber vereinbarte sie, dass sie die Tätigkeiten in ihrem häuslichen Arbeitszimmer durchführen sollte.

Daneben war sie als Lektorin an einer Universität tätig und bezog daraus im Streitjahr (geringe) nichtselbständige Einkünfte.

Sie führte weiters aus, dass sie wissenschaftlich tätig sei und Fachbücher verfasst habe, dass sie Taxonomiespezialistin sei, weiters Gruppenkoordinatorin einer EU-Datenbank, für die sie Kartierungen wenig bis unbekannter Regionen Europas vornehme und dass sie fortlaufend wissenschaftliche Feldarbeit und Bestandsaufnahmen in diversen europäischen Regionen betreibe.

Aus dieser wissenschaftlichen Betätigung erzielte sie im Streitjahr keine Einnahmen. Die daraus erwachsenen Aufwendungen, im Wesentlichen Reisekosten, machte sie dennoch als Werbungskosten geltend, weil sie eine Verschränkung dieser Tätigkeit zu ihrem Dienstverhältnis sah.

A/2. Mit Bescheid vom 16.8.2017 nahm das FA das Verfahren betreffend Einkommensteuer 2008 wieder auf und erließ gleichzeitig einen neuen Sachbescheid, in welchem die Werbungskosten nur teilweise anerkannt wurden. Insbesondere wurden die Reisekosten nicht anerkannt mit der Begründung, es bestehe kein direkter Zusammenhang mit der nichtselbständigen Tätigkeit, vielmehr seien diese Kosten aus der unentgeltlichen wissenschaftlichen Nebentätigkeit der Bf. entstanden.

Der Wiederaufnahmebescheid betreffend die Einkommensteuer 2008 führte in seiner Begründung aus, es seien die in der Begründung des Sachbescheides näher ausgeführten Tatsachen und Beweismittel neu hervorgekommen.

Der Sachbescheid ist mit einer gesonderten Begründung versehen, auf die im Sachbescheid auch hingewiesen wird. Darin werden die geltend gemachten Werbungskosten recht detailliert beurteilt. Unter dem Punkt „Reisekosten“ wird ausgeführt, dass es hierbei um Reisekosten gehe, die nicht mit der unselbständigen beruflichen Tätigkeit im Architekturbüro im direkten

Zusammenhang stünden, sondern mit der Tätigkeit als Taxonomie-Spezialistin und Gruppenkoordinatorin einer wissenschaftlichen, EU-weit geführten Datenbank, aus welcher keine Einnahmen erklärt würden. Unter dem Punkt „Fachliteratur“ führt die Begründung des Sachbescheides an, dass die Bf. gemäß ihrem Ergänzungsschreiben vom 15.7.2016 Autorin von Fachbüchern und „group coordinator“ sei, jedoch daraus keine Einnahmen erziele, weshalb die mit diesen Tätigkeiten eventuell in Verbindung stehende Literatur jedenfalls nicht steuerlich geltend gemacht werden könne.

A/3. Die Bf. erhob mit Schriftsatz vom 14.9.2017 lediglich gegen den **Wiederaufnahmebescheid** Beschwerde und wandte sich darin gegen die Nichtanerkennung der Reisekosten und diverser anderer Aufwendungen als Werbungskosten.

Das FA richtete am 25.10.2017 ein weiteres Ergänzungssuchen an die Bf. und führte darin zu den Reisekosten aus, dass diese sowohl mit unentgeltlichen Tätigkeiten (wissenschaftliche Publikationen, Tätigkeit als Taxonomiespezialistin und group-coordinator) als auch mit entgeltlichen Tätigkeiten (Architekturbüro) zusammenhängen. Das FA erachte daher eine Aufteilung und anteilige Anerkennung der Reisekosten als Werbungskosten als sachgerecht. Zu den geltend gemachten Fortbildungen und zur Fachliteratur ersuchte das FA um zusätzliche Informationen.

Mit Schriftsatz vom 13.7.2018 beantwortete die Bf. das Ergänzungssuchen sehr ausführlich und ging dabei auch auf die Zuordnung ihrer Aufwendungen zu entgeltlichen und unentgeltlichen Tätigkeiten ein.

A/4. Mit Beschwerdeverentscheidung (BVE) vom 17.12.2018 gab das FA der Beschwerde gegen den Wiederaufnahmebescheid vom 16.8.2017 statt und hob diesen Wiederaufnahmebescheid ohne Begründung auf. Die BVE wurde am 20.12.2018 nachweislich der Bf. zugestellt.

A/5. Mit Bescheid vom 19.12.2018 verfügte das FA jedoch wiederum die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2008 mit der Begründung, es sei aus der Beantwortung der Ergänzungssuchen vom 21.12.2015 (eingelangt am 15.7.2016) sowie vom 2.11.2017 (eingelangt am 8.8.2018) neu hervorgekommen, dass die Bf. im Jahr 2008 neben den bereits bekannten unselbständigen Tätigkeiten eine weitere (unbezahlte) Tätigkeit als Taxonomie-Spezialistin und Gruppenkoordinatorin ausgeübt habe und dass die Forschungsaufwendungen im Zusammenhang mit dieser wissenschaftlichen, unentgeltlichen Tätigkeit stünden.

Gleichzeitig erließ das FA einen neuen Einkommensteuerbescheid 2008, mit welchem ein Teil der von der Bf. geltend gemachten Aufwendungen nicht als Werbungskosten anerkannt wurde.

A/6. Gegen beide Bescheide vom 19.12.2018 erhob die Bf. Beschwerden, an die sich Mängelbehebungsverfahren anschlossen. Mit Beschwerdeverentscheidungen wurden die

Beschwerde gegen den Wiederaufnahmebescheid abgewiesen und der Einkommensteuerbescheid 2008 geändert.

Dagegen richten sich die Vorlageanträge der Bf. auf Entscheidung über die Beschwerden durch das Bundesfinanzgericht.

A/7. Mit Vorlagebericht vom 20. Dezember 2019 legte das Finanzamt die Beschwerden dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

Das Bundesfinanzgericht teilte dem FA mit Schreiben vom 24.2.2021 seine Bedenken hinsichtlich des Vorliegens neuer Tatsachen für die am 19.12.2018 neuerlich verfügte Wiederaufnahme des Verfahrens mit.

Im Antwortschreiben vom 4.3.2021 vertrat das FA die Meinung, dass die erste Wiederaufnahme des Verfahrens vom 16.8.2017 de facto unbegründet gewesen sei, weil nur ein allgemein gehaltener Textbaustein verwendet wurde. Da dieser Verfahrensmangel nicht mehr sanierbar gewesen sei, wäre die Wiederaufnahme des Verfahrens neu zu verfügen gewesen.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Der vorstehend geschilderte Sachverhalt geht aus den vom Finanzamt vorgelegten Akten hervor und ist im Wesentlichen unstrittig. Strittig ist zunächst die Frage, ob die neuerlich verfügte Wiederaufnahme des Verfahrens zu Recht erfolgte.

B. Rechtliche Beurteilung

B/1. Gemäß [§ 303 Abs 1 BAO](#) kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn

- a) der Bescheid durch eine gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonstwie erschlichen worden ist, oder
- b) Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind, oder
- c) der Bescheid von Vorfragen (§ 116) abhängig war und nachträglich über die Vorfrage von der Verwaltungsbehörde bzw. dem Gericht in wesentlichen Punkten anders entschieden worden ist, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Mit dem die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheid ist gemäß [§ 307 Abs 1 BAO](#) unter gleichzeitiger Aufhebung des früheren Bescheides die das

wiederaufgenommene Verfahren abschließende Sachentscheidung zu verbinden. Durch die Aufhebung des die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheides tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat ([§ 307 Abs 3 BAO](#)).

B/2. Der Wiederaufnahmebescheid und der neue Sachbescheid sind zwei Bescheide, die jeder für sich einer Bescheidbeschwerde zugänglich sind bzw der Rechtskraft teilhaftig werden können (VwGH 24.6.2009, [2007/15/0041](#)). Sind beide Bescheide mit Bescheidbeschwerde angefochten, so ist zunächst über die Beschwerde gegen den Wiederaufnahmebescheid zu entscheiden (VwGH 28.2.2012, [2009/15/0170](#)). Wurde das Rechtsmittel gegen den Wiederaufnahmebescheid unerledigt gelassen und vorerst über die Bescheidbeschwerde gegen den neuen Sachbescheid abgesprochen, so ist die Entscheidung inhaltlich rechtswidrig (Ritz, BAO⁶, § 307 Tz 7 und die dort angeführte Judikatur).

Das Bundesfinanzgericht hat daher zuerst über die Beschwerde gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens zu entscheiden.

B/3. Wiederaufnahmebescheide haben die Wiederaufnahmegründe in ihrer Begründung anzuführen. Dies ist nicht zuletzt deshalb notwendig, weil nach der Judikatur des VwGH (zB VwGH 14.5.1991, [90/14/0262](#); 12.4.1994, [90/14/0044](#); 21.6.1994, [91/14/0165](#); 21.7.1998, [93/14/0187](#), 0188) sich die Rechtsmittelbehörde bei der Erledigung der gegen die Verfügung der Wiederaufnahme gerichteten Rechtsmittels auf keine neuen Wiederaufnahmegründe stützen kann. Die fehlende Angabe der Wiederaufnahmegründe in der Begründung des mit Beschwerde angefochtenen Bescheides ist auch in der Beschwerdeverentscheidung nicht „nachholbar“.

Das Bundesfinanzgericht hat daher lediglich zu beurteilen, ob die von der Abgabenbehörde angeführten Gründe eine Wiederaufnahme rechtfertigen.

Der gegenständlich angefochtene Wiederaufnahmebescheid nennt als neu hervorgekommene Tatsachen, dass neben den bisher bekannten unselbständigen Tätigkeiten der Bf. eine weitere unbezahlte Tätigkeit als Taxonomiespezialistin und Gruppenkoordinatorin ausgeübt wurde.

Wie im Sachverhalt dargestellt, verfügte das FA die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 2008 bereits mit Bescheid vom 16.8.2017. Dieser erste Wiederaufnahmebescheid verweist in seiner Begründung auf die „in der Begründung des Sachbescheides näher ausgeführten Tatsachen und Beweismittel“. In dieser ausführlichen Begründung des Sachbescheides wird auf die unentgeltliche wissenschaftliche Tätigkeit der Bf. sowohl unter dem Punkt „Fachliteratur“ als auch unter dem Punkt „Reisekosten“ hingewiesen (siehe A/2).

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes genügt es, wenn das Finanzamt im Wiederaufnahmebescheid auf Gründe verweist, die etwa in einem BP-Bericht

oder im Sachbescheid dargelegt sind (etwa VwGH 28.2.2012, [2008/15/0005](#); 22.11.2012, [2012/15/0172](#)). Es sei nicht rechtswidrig, in der Begründung eines Bescheides auf die der Partei zugegangenen Schriftstücke Bezug zu nehmen.

Das Bundesfinanzgericht kann daher der Auffassung des Finanzamtes, die erste Wiederaufnahme des Verfahrens sei de facto unbegründet gewesen, nicht folgen.

B/4. Wiederholte Wiederaufnahmen eines Verfahrens sind zulässig, wenn jeweils die diesbezüglichen Voraussetzungen vorliegen (VwGH 4.3.2009, [2008/15/0327](#)). Um zu verhindern, dass über eine "res iudicata" entschieden wird, ist zu untersuchen, ob die neuerliche Wiederaufnahme andere Gründe hat, als sie bei Wiederaufnahme des vorherigen Bescheides vorlagen. Dies hat sich am jeweils bezogenen Wiederaufnahmegrund zu orientieren, der die Identität der abgesprochenen Sache (res iudicata) durch die Tatsachen eingrenzt, die als neu hervorgekommen qualifiziert und als zur Wiederaufnahme geeignet behandelt wurde (VwGH 20.7.1999, [97/13/0131](#); 4.3.2009, [2008/15/0327](#); Stoll, BAO-Kommentar, S. 2954).

Somit können neue Wiederaufnahmsgründe auch nach der Aufhebung des Wiederaufnahmsbescheides mit Beschwerdeentscheidung neuerlich zu einer Verfügung der Wiederaufnahme durch die Abgabenbehörde führen (Ritz, BAO⁶, § 307 Tz 3).

B/5. Sache ist die Angelegenheit, die den Inhalt des Spruches erster Instanz gebildet hat (Ritz, BAO⁶, § 279 Tz 10 und die dort zitierte Judikatur). Bei einem verfahrensrechtlichen Bescheid wie dem der Wiederaufnahme des Abgabenverfahrens von Amts wegen wird die Identität der Sache, über die abgesprochen wurde, durch den Tatsachenkomplex begrenzt, der als neu hervorgekommen von der für die Wiederaufnahme zuständigen Behörde zur Unterstellung unter den von ihr gebrauchten Wiederaufnahmetatbestand herangezogen wurde (VwGH 20.07.1999, [97/13/0131](#); 14.05.1991, [90/14/0262](#)). Welche gesetzlichen Wiederaufnahmegründe durch einen konkreten Sachverhalt als verwirklicht angesehen und daher als solche herangezogen werden, bestimmt bei der Wiederaufnahme von Amts wegen die gemäß [§ 305 Abs 1 BAO](#) zuständige Behörde (VwGH 26.01.2006, [2002/15/0076](#), mwN).

Entschiedene Sache, also Identität der Verwaltungssache, liegt dann vor, wenn über die Sache bereits mit einem formell rechtskräftigen Bescheid abgesprochen wurde (siehe UFS 9.12.2010, [RV/1248-L/09](#) mwN).

B/6. Fest steht, dass der Beschwerde gegen den ursprünglichen Wiederaufnahmebescheid vom 16.8.2017 mit ordnungsgemäß zugestellter Beschwerdeentscheidung des FA vom 17.12.2018 stattgegeben wurde und der angefochtene Wiederaufnahmebescheid rechtskräftig aufgehoben wurde. Damit wurde über die von der Abgabenbehörde im ersten Wiederaufnahmebescheid herangezogenen Wiederaufnahmegründe rechtskräftig abgesprochen.

Dass sich die nunmehr angefochtene zweite Wiederaufnahme des Verfahrens auf genau dieselben „neu hervorgekommenen“ Tatsachen stützt, widerspricht dem Grundsatz der entschiedenen Sache (res iudicata).

Der Begriff "res iudicata" ist wie jener der "Rechtskraftwirkung von Bescheiden" ein Ausfluss des Grundsatzes "ne bis in idem", einer der grundlegenden Säulen der österreichischen Verfahrensrechtsordnungen und somit auch im Abgabenverfahrensrecht unbedingt anwendbar (siehe Bichler, ÖStZ 1995, 233; UFS 15.4.2009, [RV/0686-K/08](#)). Er besagt, dass in ein- und derselben Sache nicht zweimal entschieden werden darf (Unwiederholbarkeit, Einmaligkeitswirkung).

B/7. Aus diesem Grund ist der nunmehr angefochtene Bescheid über die zweite Wiederaufnahme des Verfahrens ersatzlos aufzuheben. Dadurch scheidet auch der Sachbescheid betreffend Einkommensteuer 2008 ex lege gemäß [§ 307 Abs 3 BAO](#) aus dem Rechtsbestand aus. Die dagegen gerichtete Beschwerde wird gemäß [§ 261 Abs 2 BAO](#) als gegenstandslos erklärt. Der vor der bekämpften Verfahrenswiederaufnahme in Geltung gestandene Einkommensteuerbescheid (somit der Erstbescheid) lebt wieder auf.

C. Zulässigkeit der Revision

Gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes ist eine 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 ([Art 133 Abs 4 B-VG](#)).

Zur gegenständlichen Rechtsfrage, nämlich wann die Wiederaufnahme des Verfahrens verfügt werden darf, existiert umfangreiche und eindeutige Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes, auf die sich die gegenständliche Entscheidung stützt. Aus diesem Grund ist die Revision nicht zuzulassen.

Salzburg, am 9. März 2021