



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., gegen die Bescheide des Finanzamtes Kirchdorf Perg Steyr betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 1998 bis 2002 sowie Einkommensteuer für die Jahre 1998 bis 2002 entschieden:

Der Berufung betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 1998 bis 2002 wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

Die Berufung betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1998 bis 2002 wird als unzulässig zurückgewiesen.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) erklärte in den berufsgegenständlichen Jahren 1998 bis 2002 Einkünfte aus Gewerbebetrieb i.H.v. 1.001.147,00 S (1998), 2.681.247,00 S (1999), 792.593,00 S (2000), 603.137,00 S (2001), 200.797,00 € (2002).

Die seit 1989 bezogenen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Witwenpension) i.H.v. 181.277,00 S (1998), 184.286,00 S (1999), 185.556,00 S (2000), 188.580,00 S (2001), 31.611,84 € (2002) fanden in den Einkommensteuererklärungen keinen Eingang.

Das Finanzamt veranlagte daher nur die erklärten Einkünfte aus Gewerbebetrieb (Bescheide vom 28. Februar 2000, 9. Mai 2001, 18. Juli 2002, 25. Oktober 2002, 20. Februar 2004).

Die abgabenbehördliche Prüfung über den Zeitraum 2000 bis 2002 ergab keine Änderungen in den veranlagten Besteuerungsgrundlagen (BP-Bericht vom 6. Mai 2004).

In weiterer Folge nahm das Finanzamt das Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO für die Jahre 1998 bis 2002 wieder auf (Begründung: *„Die Wiederaufnahme des Verfahrens war von Amts wegen im Sinne einer geordneten und gesicherten Abgabenerhebung auszuüben, weil unter Bedachtnahme auf Ursache und Bedeutung des Wiederaufnahmsgrundes dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung und dem öffentlichen Interesse an der Einbringung der Abgaben der Vorrang vor dem Interesse der Partei an der Rechtskraft des Bescheides zu gewähren war. Sie haben bisher die Einkünfte aus der Pension von der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft nicht erklärt.“*) und ermittelte nunmehr die Einkommensteuer unter Einbeziehung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Bescheide vom 10. März 2005).

Gegen diese Bescheide erhob die Bw. mit Schriftsatz vom 8. April 2005 Berufung. Begründend führte sie im Wesentlichen aus, die Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft habe dem Finanzamt ordnungsgemäß die Witwenpension bekanntgegeben. Die unrichtige Angabe sowohl der Sozialversicherungsnummer als auch des Geburtsdatums sei auf einen Irrtum zurückzuführen. Es seien daher keine neuen Tatsachen zum Vorschein gekommen, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens rechtfertigen würden.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 16. August 2005 (nunmehr mit ausführlicher Begründung) wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab.

Mit Vorlagebericht vom 16. November 2005 wurde die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Die dem UFS vorliegenden Einkommensteuererklärungen ab 1996 enthalten keinen Hinweis auf erhaltene Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Lediglich bei den Angaben zur Person scheint der Vermerk „verwitwet seit 1989“ auf. Die Abgabenerklärungen sind vom damaligen Steuerberater Dr. B. unterfertigt, der allerdings keine Zustellvollmacht besaß.

Über die Berufung wurde erwogen:

Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 1998 bis 2002:

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.

Gemäß § 20 BAO müssen sich die Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen), in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind die Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen.

Gemäß § 305 Abs. 1 BAO steht die Entscheidung über die Wiederaufnahme des Verfahrens der Abgabenbehörde zu, die den Bescheid in erster Instanz erlassen hat. Ist im abgeschlossenen Verfahren die Zuständigkeit gemäß § 311 Abs. 4 auf die Abgabenbehörde zweiter Instanz übergegangen, so steht die Entscheidung über die Wiederaufnahme des Verfahrens der Abgabenbehörde erster Instanz zu.

Gemäß § 307 Abs. 3 BAO tritt durch die Aufhebung des die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheides das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat.

Wird der Wiederaufnahmsbescheid aufgehoben (etwa im Berufungsverfahren, §§ 276 Abs. 1, § 289 Abs. 2 BAO), so tritt nach § 307 Abs. 3 BAO das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat. Durch die Aufhebung des Wiederaufnahmsbescheides scheidet somit ex lege der neue Sachbescheid aus dem Rechtsbestand aus (VwGH 24.1.1990, 86/13/0146; Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, § 307 Tz 8) und der alte Sachbescheid lebt wieder auf.

Zunächst ist daher die Rechtmäßigkeit der angefochtenen Wiederaufnahmsbescheide zu prüfen:

Bei dem Wiederaufnahmsgrund nach § 303 Abs. 4 BAO geht es regelmäßig darum, dass die Behörde danach trachtet, mit seiner Hilfe die Rechtskraft in der Absicht einer zumeist mit Nachforderungen verbundenen Richtigstellung zu durchbrechen, also den Gedanken der Rechtsrichtigkeit gegenüber dem der Rechtsbeständigkeit zu bevorzugen (Stoll, BAO-Kommentar, § 303, S 2937).

Einen Wiederaufnahmsgrund bilden lediglich neu hervorgekommene „Tatsachen oder Beweismittel“. Damit wird die Möglichkeit geschaffen, bisher unbekannten, aber entscheidungswesentlichen Sachverhaltselementen Rechnung tragen zu können (Stoll, a.a.O., § 303, S 2931).

Die Wiederaufnahme von Amts wegen ist nur aus den gesetzlichen Wiederaufnahmsgründen zulässig. Welche gesetzlichen Wiederaufnahmsgründe durch einen konkreten Sachverhalt als verwirklicht angesehen und daher als solche herangezogen werden, bestimmt bei der

Wiederaufnahme von Amts wegen jedoch die gemäß § 305 Abs. 1 BAO für die Entscheidung über die Wiederaufnahme zuständige Behörde.

Daraus folgt, dass „Sache“, über die die Abgabenbehörde zweiter Instanz gemäß § 289 Abs. 2 BAO selbst zu entscheiden hat, bei einer Berufung der Partei gegen eine Wiederaufnahme von Amts wegen durch das gemäß § 305 Abs. 1 BAO zuständige Finanzamt nur die Wiederaufnahme aus den vom Finanzamt herangezogenen Gründen sein kann, also jene wesentlichen Sachverhaltselemente, die das Finanzamt als Wiederaufnahmsgrund beurteilt hatte.

Unter „Sache“ ist in diesem Zusammenhang die Angelegenheit zu verstehen, die den Inhalt des Spruches des Bescheides der Abgabenbehörde erster Instanz gebildet hatte. Bei einem verfahrensrechtlichen Bescheid – wie dem der Wiederaufnahme des Abgabenverfahrens von Amts wegen – wird die Identität der Sache, über die erstinstanzlich abgesprochen wurde, durch den Tatsachenkomplex begrenzt, der als neu hervorgekommen von der für die Wiederaufnahme zuständigen Behörde zur Unterstellung unter den von ihr gebrauchten Wiederaufnahmestatbestand herangezogen wurde.

Die Rechtsmittelbehörde darf die Wiederaufnahme daher nicht auf Grund von Tatsachen oder Beweismitteln bestätigen, die vom Finanzamt nicht angesprochen wurden. Sie darf nur die von der die Wiederaufnahme verfügenden Behörde geprüften und herangezogenen Gründe (die verfahrensbestimmend gewesenen gleichen tatsächlichen Grundlagen) einer anderen rechtlichen Wertung unterziehen.

Aufgabe der Berufungsbehörde bei Entscheidung über ein Rechtsmittel gegen die amtswegige Wiederaufnahme durch das Finanzamt ist daher zu prüfen, ob dieses das Verfahren aus den von ihm gebrauchten Gründen wiederaufnehmen durfte, nicht jedoch, ob die Wiederaufnahme auch aus anderen Wiederaufnahmsgründen zulässig gewesen wäre. Die Beschränkung der Berufungsbehörde auf die (auf diese Weise zu beurteilende) Sache erster Instanz schließt es daher aus, dass jene neue Wiederaufnahmsgründe einführt und solcherart an Stelle der Behörde, die gemäß § 305 Abs. 1 BAO zuständig ist, aus anderen Gründen die Wiederaufnahme bewilligt.

Verstößt die Berufungsbehörde gegen diese ihre Beschränkung auf die Sache des Berufungsverfahrens, belastet sie ihren Bescheid mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit.

Liegt der vom Finanzamt angenommene Wiederaufnahmsgrund nicht vor oder hat dieses die Wiederaufnahme tatsächlich auf keinen Wiederaufnahmsgrund gestützt, muss die Berufungsbehörde den angefochtenen Wiederaufnahmsbescheid des Finanzamtes ersatzlos beheben.

Am Finanzamt liegt es dann, ob es allfällige andere Wiederaufnahmsgründe aufgreift und zu einer neuerlichen Wiederaufnahme heranzieht. Dass die Berufungsbehörde keine (neuen) Wiederaufnahmsgründe einführen darf, ist auch durch die zeitliche Begrenzung der Wiederaufnahme, wie sie sich aus § 304 BAO ergibt, geboten. Schließlich kann wohl auch primär nur die gemäß § 305 Abs. 1 BAO zuständige Behörde beurteilen, welche Tatsachen und Beweismittel ihr anlässlich der seinerzeitigen Sachentscheidung noch nicht bekannt waren (VwGH 14.5.1991, 90/14/0262; VwGH 30.11.1999, 94/14/0124; VwGH 2.2.2000, 97/13/0199).

Im vorliegenden Fall ist aus den bekämpften Wiederaufnahmsbescheiden nicht ersichtlich, aus welchen Gründen das Finanzamt die Wiederaufnahme des Verfahrens verfügt hat.

Die strittigen Bescheide verweisen lediglich darauf, dass Pensionseinkünfte nicht erklärt worden seien und daher *„die Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen im Sinne einer geordneten und gesicherten Abgabenerhebung auszuüben sei, weil unter Bedachtnahme auf Ursache und Bedeutung des Wiederaufnahmsgrundes dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung und dem öffentlichen Interesse an der Einbringung der Abgaben der Vorrang vor dem Interesse der Partei an der Rechtskraft des Bescheides zu gewären sei“*.

Damit wurde die Wiederaufnahme an Hand einer bloß schematischen, floskelhaften Begründung, die auf die individuellen Verhältnisse des konkreten Falles nicht Bedacht nimmt und sich in ihrer Allgemeinheit auf eine Vielzahl anderer Fälle anwenden ließe, verfügt.

Die Begründung eines Wiederaufnahmsbescheides hat aber einerseits die Wiederaufnahmsgründe, also die Tatsachen und Beweise anzugeben, die neu hervorgekommen sind, und muss andererseits auch die Qualifikation dieser Umstände als bedeutsam für den anders lautenden Spruch des neuen Sachbescheides darlegen. Darüber hinaus muss sie auch die für die Ermessensentscheidung maßgebenden Umstände enthalten (Ritz, a.a.O., § 307 Tz 3; Stoll, a.a.O., § 303, S 2943).

Das Finanzamt verabsäumte im gegenständlichen Fall, die „neu hervorgekommenen Beweismittel“ und „das sonstige Ergebnis des Verfahrens“ ausdrücklich zu benennen und diese näher auszuführen. Insbesondere legte es nicht dar, welche Beweismittel konkret zu neuen Erkenntnissen im Tatsachenbereich gegenüber dem Erstverfahren geführt hätten und inwiefern dadurch ein im Ergebnis anders lautender Spruch indiziert worden wäre.

Erst in der Berufungsvorentscheidung wurde dezidiert ausgeführt, worin die Abgabenbehörde erster Instanz den sie zur Wiederaufnahme berechtigenden Grund erblickte.

Diese „nachgeholte“ Begründung vermochte aber den Begründungsmangel der angefochtenen Wiederaufnahmsbescheide nicht zu sanieren. Dies deshalb, weil auch in einer Berufungsvorentscheidung dieselben Grenzen zu beachten sind, die der Abgabenbehörde

zweiter Instanz nach der oben angeführten Rechtsprechung gesetzt sind; auch in einer Berufungsvorentscheidung darf nur eine Entscheidung getroffen werden, die dem Gegenstand nach bereits mit dem angefochtenen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz zu behandeln war (Stoll, a.a.O., § 276, S 2712). Da nach dem oben Gesagten die Berufungsbehörde von der Abgabenbehörde erster Instanz nicht herangezogene Gründe für eine Verfahrenswiederaufnahme nicht nachträglich in der Berufungsentscheidung einführen darf, ist es somit auch dem Finanzamt verwehrt, derartige Gründe in der Berufungsvorentscheidung über die Bescheide betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens erstmals heranzuziehen.

Aus den angefochtenen Wiederaufnahmsbescheiden war sohin nicht nachvollziehbar, auf welche neu hervorgekommene Tatsache oder auf welches Ereignis des Verfahrens sich die Wiederaufnahme des Verfahrens stützte, und erfolgte die Wiederaufnahme daher in Wahrheit zunächst ohne Begründung.

Nach Lehre und Judikatur (siehe Stoll, a.a.O., § 303, S 2943, und die dort zit. Judikatur) hat aber – wie oben ausgeführt – die Begründung die Erfüllung der Voraussetzungen im rechtsgebundenen Bereich, also das Neuervorkommen bestimmt zu bezeichnender Tatsachen und Beweise einerseits sowie die Qualifikation dieser als für den Spruch des anderslautenden Bescheides bedeutsam andererseits darzulegen.

Begründungsausführungen im Sachbescheid selbst könnten aber überdies nur dann ergänzend herangezogen werden, wenn im betreffenden Wiederaufnahmsbescheid darauf verwiesen wurde.

Da die bekämpfte Wiederaufnahme – laut Inhalt des Spruches und der Begründung – sich im gegenständlichen Fall daher auf keinen ausreichenden Wiederaufnahmsgrund stützte, die Rechtsmittelbehörde jedoch auf Grund obiger Ausführungen nicht befugt war, die fehlenden, vom Finanzamt in den bekämpften Bescheiden nicht ausgeführten Wiederaufnahmsgründe durch neue zu ersetzen bzw. solche erstmals einzuführen, war spruchgemäß zu entscheiden und die angefochtenen Wiederaufnahmsbescheide des Finanzamtes ersatzlos aufzuheben.

Einkommensteuer 1998 bis 2002:

Mit der ersatzlosen Aufhebung der Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 1998 bis 2002 scheiden die vom Finanzamt in Verbindung mit der Wiederaufnahmeverfügung neu erlassenen Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1998 bis 2002 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.

Das bedeutet konkret, dass die vor der bekämpften Verfahrenswiederaufnahme in Geltung gestandenen Einkommensteuerbescheide vom 28. Februar 2000 (1998), 9. Mai 2001 (1999), 18. Juli 2002 (2000), 25. Oktober 2002 (2001) und 20. Februar 2004 (2002) wieder aufleben.

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

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

Wie oben dargelegt, sind die angefochtenen Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1998 bis 2002 vom 10. März 2005 durch die ersatzlose Aufhebung der am selben Tag ergangenen Wiederaufnahmsbescheide gemäß § 307 Abs. 3 BAO ex lege aus dem Rechtsbestand ausgeschieden.

Die dagegen gerichtete Berufung wurde somit unzulässig und war gemäß § 273 Abs. 1 lit. a BAO zurückzuweisen.

Darüber, ob für die Jahre 1998 und 1999 Verjährung gemäß § 207 Abs. 1 BAO eingetreten sei, war nicht abzusprechen, da es sich bei obiger Gesetzesstelle um die Verjährung des Rechts handelt, eine Abgabe festzusetzen.

Durch die ersatzlose Aufhebung der Wiederaufnahmsbescheide sind die angefochtenen Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1998 und 1999 aus dem Rechtsbestand ausgeschieden.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 9. Februar 2007