



GZ. RV/0345-K/06

GZ. RV/0272-K/08

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vom 23. Mai 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Klagenfurt vom 27. April 2006

a) mittels welchem die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2000 verfügt wurde und

b) den Einkommensteuerbescheid 2000
entschieden:

Der Berufung gegen den Bescheid, mittels welchem die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2000 verfügt wurde, wird Folge gegeben.
Der angefochtene Bescheid wird ersatzlos aufgehoben.

Der Einkommensteuerbescheid 2000 scheidet aus dem Rechtsbestand aus.

Die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2000 wird zurückgewiesen.

Entscheidungsgründe

Auf Basis der am 28.09.2001 beim Finanzamt eingelangten Einkommensteuererklärung für 2000, der beigelegten Überschussermittlung und Werbungskostenaufstellung für 2000 erließ das Finanzamt am 12.10.2001 erklärungsgemäß den Einkommensteuerbescheid 2000.

Im Akt befindet sich ein Vermerk vom 24.04.2006, wonach aufgrund der Vorlage des Dienstvertrages im Zuge der Veranlagung zur Einkommensteuer 2004 hervorgekommen sei,

dass für die Jahre 2000 – 2003 Werbungskosten zu Unrecht berücksichtigt und ausländische Einkünfte unberücksichtigt geblieben seien.

Die Begründung des am 27.04.2006 erlassenen Bescheides über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2000 gemäß § 303

Abs. 4 BAO lautet:

"Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte gemäß § 303 Abs. 4 BAO, weil Tatsachen und Beweismittel neu hervorgekommen sind, die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte."

In der Begründung des am selben Tag erlassenen neuen Sachbescheides (Einkommensteuerbescheid) für 2000 wird angeführt:

"Das Sonderausgaben-Pauschale wird ab 1996 bei einem Gesamtbetrag der Einkünfte von mehr als ATS 500.000,00 eingeschlossen, ab einem Gesamtbetrag der Einkünfte von mehr als ATS 700.000,00 steht ein Sonderausgaben-Pauschale nicht mehr zu."

Durch die Umrechnung der Beträge von Euro in Schilling bzw. von Schilling in Euro kann es zu geringfügigen Rundungsdifferenzen kommen."

Aufgrund neu hervorgekommener Tatsachen und Beweismittel (erstmalige Vorlage eines Dienstvertrages vom 06.08.2000), wonach sämtliche beruflich bedingten Aufwendungen bereits durch den Arbeitgeber ersetzt oder übernommen werden, so dass ein zusätzlich vom Arbeitnehmer zu tragender, steuerlich als Werbungskosten zu berücksichtigender Mehraufwand weder dem Grunde noch der Höhe nach gegeben ist, war eine Wiederaufnahme gemäß § 303 Abs. 4 BAO durchzuführen."

Am 23.05.2006 langte beim Finanzamt eine Berufung nachfolgenden Inhaltes ein:

"Mit gegenständlichem Schreiben berufe ich gegen die zuletzt ergangenen Steuerbescheide für die Jahre 2000 bis 2003. Gleichzeitig ersuche ich um Aussetzung der strittigen Beträge."

Die Belege, welche jedes Jahr eingesehen wurden, werden nochmals vorgelegt werden."

Die verlangte Aufstellung über die abgerechneten und die zusätzlich geltend gemachten Spesen werden ebenso nachgereicht."

Die Zusatzvereinbarung über die Spesenlimitierung wird beigelegt."

Das Finanzamt legte die Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor.

Mit Bescheid vom 22.04.2008 wurde dem Bw. gemäß § 275 BAO aufgetragen die Mängel seiner Berufung iSd § 250 Abs. 1 BAO gegen die "zuletzt ergangenen Steuerbescheide für die Jahre 2000-2003", zu beheben:

"Es fehlt / fehlen gemäß § 250 Abs. 1 lit. a bis d BAO:

- *Die Bezeichnung/en der Bescheide, gegen die sie sich richtet (lit. a).*
- *Die Erklärung/en, in welchem/welchen Punkt/en der/die Bescheide angefochten wird/werden (lit. b).*
- *Die Erklärung/en, welche Änderung/en beantragt wird/werden (lit. c).*
- *Begründung/en (lit. d)."*

Diesem Mängelbehebungsauftrag entsprach der Bw. und führte aus:

In Ergänzung zur eingebrachten Berufung teile ich mit:

Beeinsprucht wird einerseits die durchgeführte Wiederaufnahme der Verfahren, da einerseits keine Wiederaufnahmegründe angeführt wurden und andererseits tatsächlich auch keine bestehen. Die Wiederaufnahme des Verfahrens wurde also zu Unrecht durchgeführt.

Überdies wurden die in Italien erhaltenen Vergütungen bereits in Italien der Besteuerung unterzogen und die Steuer dort auch einbehalten.

Die dazu ergangenen Sachbescheide sind daher insoweit ebenso falsch, als diese Einkünfte nicht in meinen Einkommensteuerbescheiden aufgenommen werden dürfen. So wird festgehalten, dass daraus gar keine positiven Einkünfte erzielt worden sind.

Hiezu wird bemerkt, dass im Zuge der Veranlagungen und im Berufungsverfahren sämtliche diesbezüglichen Unterlagen bereits vorgelegt worden sind. Aus diesen Gründen kann ich nicht erkennen, warum diese Bescheide (Wiederaufnahme für die Jahre 2000 - 2003 und die dazu ergangenen Einkommensteuerbescheide) abgeändert wurden.

Ich ersuche um ersatzlose Aufhebung der oben angeführten Bescheide."

Über die Berufung wurde erwogen:

Entspricht eine eingebrachte Berufung nicht den im § 250 Abs.1 oder 2 erster Satz umschriebenen Erfordernissen, so hat die Abgabenbehörde die Behebung dieser inhaltlichen Mängel mit dem Hinweis aufzutragen, dass die Berufung nach fruchtlosem Ablauf einer gleichzeitig zu bestimmenden angemessenen Frist als zurückgenommen gilt. Die Erlassung eines Mängelbehebungsbescheides liegt nicht "im Ermessen" der Abgabenbehörde, sie hat bei "mangelhaften" Berufungen einen Mängelbehebungsauftrag zu erlassen. Da die in der Berufung gebrauchte Formulierung "Steuerbescheide" nicht eindeutig erkennen ließ, gegen welche Bescheide der Bw. Berufung zu erheben beabsichtigte und zudem nicht erkennbar war, welche Punkte bekämpft und welche Änderungen begehrt wurden, war ein Mängelbehebungsbescheid zu erlassen gewesen.

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. 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. Die Entscheidung ob eine Wiederaufnahme zu erfolgen hat, ist eine Ermessensentscheidung. Tatsachen sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände (s. *Ritz*, BAO³, § 303 Tz 7).

Die Entscheidung über die Wiederaufnahme des Verfahrens steht gemäß § 305 Abs. 1 BAO der Abgabenbehörde zu, die den Bescheid in erster Instanz erlassen hat. 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 leg. cit. zuständige Behörde (vgl. VwGH vom 26.04.2007, 2002/14/0075).

Nach der Bestimmung des § 307 Abs. 1 BAO ist mit dem die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheides unter gleichzeitiger Aufhebung des früheren Bescheides die das wieder aufgenommene Verfahren abschließende Sachentscheidung zu verbinden.

Wie jeder andere Bescheid bedarf auch der die Wiederaufnahme des Verfahrens verfügende Bescheid einer Begründung (§ 93 BAO). Dieser hat einerseits die Wiederaufnahmegründe, also die Tatsachen und Beweise, die neu hervorgekommen sind, anzugeben und muss andererseits auch die Qualifikation dieser Umstände als bedeutsam für den anders lautenden Spruch des neuen Sachbescheides darlegen. Darüber hinaus muss die Begründung auch die für die Ermessensentscheidung maßgebenden Umstände enthalten (siehe Ritz, BAO-Kommentar 2. Auflage, RZ 3 zu § 307 und die dort zitierte Judikatur, sowie Stoll, Bundesabgabenordnung, Kommentar, 2943, Orac 1994).

Eine bloß schematische, floskelhafte Begründung, die auf die individuellen Verhältnisse des konkreten Falles nicht Bedacht nimmt und sich in ihrer Allgemeinheit auf jeden anderen Fall anwenden ließe, ist dabei nicht ausreichend.

Der Wiederaufnahmebescheid und der neue Sachbescheid sind nach der oben angeführten Gesetzesbestimmung zwar miteinander zu verbinden, es handelt sich jedoch **rechtlich um zwei voneinander getrennte Bescheide, wobei jeder für sich zu begründen ist und auch jeder für sich einer Berufung zugänglich ist** (siehe Ritz, a.a.O., RZ 7 zu § 307).

Im Wiederaufnahmebescheid ist (sind) eben - wie oben ausführlich dargelegt - der (die) Wiederaufnahmetatbestand (-tatbestände) und die Gründe für die gebotene Ermessensübung und im neuen Sachbescheid die konkreten Änderungen gegenüber dem bisherigen Sachebescheid darzulegen.

Die Abgabenbehörde zweiter Instanz hat gemäß § 289 Abs. 2 BAO (außer in den Fällen des Abs. 1) immer in der Sache selbst zu entscheiden. Sie ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung ihre Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde erster Instanz zu setzen und kann demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abändern, aufheben oder die Berufung als unbegründet abweisen.

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 Wiederaufnahmetatbestand herangezogen wurde. Die Rechtsmittelbehörde darf die Wiederaufnahme daher nicht auf Grund von Tatsachen bestätigen, die vom Finanzamt - in der Begründung - nicht herangezogen wurden.

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 und in der Begründung dargelegten Gründen wiederaufnehmen durfte, nicht jedoch, ob die Wiederaufnahme auch aus anderen Wiederaufnahmegründen zulässig gewesen wäre (vgl. VwGH 22.11.2006, 2003/15/0141).

Liegt der vom Finanzamt angenommene Wiederaufnahmegrund nicht vor oder hat dieses die Wiederaufnahme **tatsächlich auf keinen Wiederaufnahmegrund** gestützt, muss die Berufungsbehörde daher den vor ihr angefochtenen Wiederaufnahmebescheid des Finanzamtes ersatzlos beheben.

Im vorliegenden Fall ist aus dem bekämpften Wiederaufnahmebescheid nicht ersichtlich, aus welchem/n konkreten Grund/Gründen das Finanzamt die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2000 verfügt hat. In der Begründung des bekämpften Bescheides wird auch **nicht** auf eine etwa gesondert zugehende Begründung oder die Begründung in einem anderen Bescheid verwiesen.

Das Finanzamt verabsäumte es demnach in der Begründung des bekämpften Wiederaufnahmebescheides die "neu hervorgekommenen Tatsachen" und das "sonstige Ergebnis des Verfahrens" dezidiert zu benennen und diese näher auszuführen. Da aus dem angefochtenen Bescheid somit nicht nachvollziehbar ist, auf welche neu hervorgekommenen Tatsachen oder auf welches Ergebnis des Verfahrens sich die Wiederaufnahme des Verfahrens stützt, erfolgte die Wiederaufnahme durch das Finanzamt ohne die erforderliche Darlegung eines Wiederaufnahmegrundes.

Da es Aufgabe der Berufungsbehörde bei Entscheidungen über ein Rechtsmittel gegen die amtswegige Wiederaufnahme durch ein Finanzamt ist, zu prüfen, ob dieses Verfahren aus den vom Finanzamt gebrauchten Gründen wieder aufgenommen werden durfte, nicht jedoch, ob die Wiederaufnahme auch aus anderen Wiederaufnahmegründen zulässig gewesen wäre und in der Begründung des bekämpften Bescheides weder ein Wiederaufnahmegrund benannt, also die Wiederaufnahme tatsächlich auf keinen Wiederaufnahmegrund gestützt wurde, noch der Verweis auf eine Begründung in einem anderen Bescheid oder auf eine zusätzliche Begründung erfolgte, muss die Berufungsbehörde den vor ihr bekämpften Wiederaufnahmebescheid des Finanzamtes ersatzlos beheben.

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. Die ersatzlose Aufhebung des gegenständlich angefochtenen Bescheides betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer für das Jahr 2000 bewirkt daher gleichzeitig die Aufhebung des vom Finanzamt in Verbindung mit der Wiederaufnahmeverfügung erlassenen Einkommensteuerbescheides für 2000 vom 27.04.2006, sodass die Berufung gegen diesen als unzulässig zurückzuweisen ist.

Aus den dargelegten Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Klagenfurt, am 4. Juni 2008