



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 8

GZ. RV/0398-W/08

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw., gegen den Bescheid des Finanzamtes Hollabrunn Korneuburg Tulln betreffend Abweisung eines Antrages auf Aufhebung gemäß § 299 BAO der Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 2003, 2004 und 2005 vom 28. Juni 2007 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.), von Beruf Angestellter im Entwicklungshilfeklub, machten im Rahmen seiner Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2003, 2004 und 2005 Aufwendungen für die Ausbildung zum Psychotherapeuten geltend.

Das Finanzamt setzte die Einkommensteuer für das Jahr 2003 mit Bescheid vom 17. Juni 2004, die Einkommensteuer für das Jahr 2004 mit Bescheid vom 5. September 2005 und die Einkommensteuer für das Jahr 2005 mit Bescheid vom 24. April 2006 erklärungs-gemäß fest.

Die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2003 bis 2005 erwuchsen in Rechtskraft.

Mit Bescheiden vom 28. Juni 2007 hat das Finanzamt die Verfahren hinsichtlich der Einkommensteuer für die Jahre 2003, 2004 und 2005 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wiederaufgenommen. Begründend wurde dazu ausgeführt: *„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 Zweckmäßigkeitsgründen (§ 20 BAO) verfügt. Im vorliegenden Fall überwiegt das Interesse der Behörde an der Rechtsrichtigkeit der Entscheidung das Interesse auf Rechtsbeständigkeit und die steuerlichen Auswirkungen können nicht als geringfügig angesehen werden.“*

Mit gleichem Datum erließ das Finanzamt neue Sachbescheide für die Jahre hinsichtlich derer das Verfahren wiederaufgenommen wurde. Begründend wurde dazu im neuen Einkommensteuerbescheid 2003 ausgeführt: *„Laut Ansicht des Finanzamtes handelt es sich bei der Psychotherapieausbildung um eine Ausbildungsmaßnahme. Für die Abzugsfähigkeit ist daher erforderlich, dass mit der derzeit ausgeübten Tätigkeit oder einer verwandten Tätigkeit ein Zusammenhang besteht – am gemeinsamen Markt angeboten oder gleich gelagerte Kenntnisse oder Fähigkeiten erfordern. Beide Voraussetzungen sind aber nicht erfüllt. Es handelt sich um zwei gänzlich unterschiedliche Berufsbilder. Auch die Ausbildung ist völlig verschieden. Die geltend gemachten Aufwendungen sind daher nicht anzuerkennen. Im Falle einer Umschulung: Sollten Sie in den Folgejahren tatsächlich die Tätigkeit als Psychotherapeut ausüben und aus dieser Tätigkeit Einkünfte erzielen, dann werden die Jahresbescheide auf Antrag abgeändert und die angefallenen Umschulungskosten berücksichtigt (§ 295a BAO).“*

In der Begründung der Einkommensteuerbescheide 2004 und 2005 vom 28. Juni 2007 wird auf die Begründung des Einkommensteuerbescheides für 2003 verwiesen.

Die Wiederaufnahmebescheide für die Jahre 2003, 2004 und 2005 erwuchsen in Rechtskraft, gegen die Sachbescheide wurde Berufung erhoben, über die derzeit noch nicht entschieden wurde.

Mit Eingabe vom 26. September 2007 beantragte der Bw. gemäß § 299 BAO die Aufhebung der Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO betreffend die Einkommensteuer für die Jahre 2003, 2004 und 2005. Begründend wurde dazu vorgebracht, dass die Wiederaufnahme deshalb nicht zulässig sei, weil keine Tatsachen oder Beweismittel neu hervorgekommen seien, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden seien und deshalb die im Spruch anders lautenden Bescheide herbeigeführt hätten. Vielmehr sei in den Verfahren betreffend die Einkommensteuerveranlagungen der Jahre 2003 bis 2005 der Sachverhalt betreffend die beantragten Werbungskosten klar und eindeutig offen gelegt und stets sämtliche dafür erforderliche Unterlagen und Beweismittel vorgelegt worden.

Auf Grund dieser eindeutigen Umstände sei es nicht möglich, dass Tatsachen neu hervorgekommen seien, die zu im Spruch anders lautenden Bescheiden geführt hätten. Der Abgabenbehörde erster Instanz seien in den Verfahren betreffend die Einkommensteuer 2003, 2004 und 2005 sämtliche entscheidungsrelevanten Tatsachen und Beweismittel bekannt gewesen.

Demzufolge sei durch die Abgabenbehörde erster Instanz vor Erlassung der nunmehr wieder aufzuhebenden Bescheide offensichtlich lediglich eine andere Beweiswürdigung vorgenommen worden, die jedoch keinesfalls zur Wiederaufnahme des Verfahrens von Amtswegen berechtige.

Um eine gesetzeskonforme Situation wiederherzustellen werde daher der Antrag gestellt, die Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO vom 28. Juni 2007 für die Jahre 2003, 2004 und 2005 betreffend die Einkommensteuer derselben Jahre aufzuheben.

Mit Bescheid vom 22. November 2007 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab.

Mit Eingabe vom 9. Jänner 2008 beantragte der Bw. die Vorlage seiner Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Über die Berufung wurde erwogen:

Nach § 299 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde erster Instanz auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist. Mit dem aufhebenden Bescheid ist der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden (§ 299 Abs. 2 leg cit.).

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen u.a. in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Ver-

fahren 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 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.

Im gegenständlichen Fall bekämpft der Bw. die Wiederaufnahme des Verfahrens als unzulässig, weil seiner Meinung nach keine Tatsachen oder Beweismittel neu hervorgekommen seien, die er im Verfahren nicht geltend gemacht habe und deshalb im Spruch einen anders lautenden Bescheid hätten herbeiführen können.

Bei der Entscheidung darüber, ob das Finanzamt dem Antrag des Bw. auf Aufhebung der Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO vom 28. Juni 2007 für die Jahre 2003, 2004 und 2005 zu Recht nicht entsprochen hat, hat die Abgabenbehörde zweiter Instanz die Wiederaufnahme aus den vom Finanzamt herangezogenen Gründen, also jene wesentlichen Sachverhaltsmomente, die das Finanzamt als Wiederaufnahmegrund beurteilt hat, zu prüfen. Dabei ist festzustellen, ob das Verfahren betreffend die Einkommensteuer für die Jahre 2003, 2004 und 2005 aus den vom Finanzamt gebrauchten Gründen wieder aufgenommen werden durfte.

Liegt der vom Finanzamt angenommene Wiederaufnahmegrund nicht vor oder hat dieses die Wiederaufnahme tatsächlich auf keinen Wiederaufnahmegrund gestützt, muss die Berufungsbehörde den bekämpften Wiederaufnahmebescheid des Finanzamtes ersatzlos beheben (VwGH 19.9.2007, 2004/13/0108).

Strittig ist, ob im vorliegenden Fall ein Wiederaufnahmegrund für die amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die Einkommensteuer für die Jahre 2003 bis 2005 vorgelegen hat bzw. ob das Finanzamt die Wiederaufnahme auf einen Wiederaufnahmegrund gestützt hat.

Gemäß § 93 Abs. 3 lit. a BAO haben schriftliche Bescheide eine Begründung zu enthalten. Auch ein die Wiederaufnahme des Verfahrens verfügender Bescheid hat daher – wie jeder andere Bescheid – eine Begründung zu enthalten. Betreffend die Anforderungen an die Begründung eines Wiederaufnahmebescheides verlangt die Judikatur, dass die maßgeblichen Umstände und Erwägungen im Bescheid aufzuzeigen sind (VwGH 23.10.1987, 84/17/0220). Eine Begründung muss insoweit vorliegen, als dies die Nachprüfbarkeit des Ermessensaktes in Richtung auf seine Überstimmung mit dem Sinn des Gesetzes erfordert (VwGH 17.10.2002, 2000/17/0099, 16.10.2003, 2003/16/0118).

Im vorliegenden Fall hat das Finanzamt die Wiederaufnahmebescheide damit begründet, dass anlässlich einer nachträglichen Prüfung die in der Begründung zum beiliegenden Einkommensteuerbescheid angeführten Tatsachen und/oder Beweismittel neu hervorgekommen seien. In der Begründung zum „beiliegenden Einkommensteuerbescheid“ (der infolge der Wiederaufnahme ergangene neue Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2003) erläuterte das Finanzamt das Wesen von Ausbildungsmaßnahmen, die Voraussetzungen für deren Abzugsfähigkeit gemäß § 16 Abs. 1 EStG sowie die Gründe, warum diese Voraussetzungen im gegenständlichen Fall nicht vorliegen.

Aus dem festgestellten Sachverhalt ergibt sich somit, dass im vorliegenden Fall die Wiederaufnahme des Verfahrens tatsächlich **auf keinen Wiederaufnahmegrund gestützt** wurde, da weder die Wiederaufnahmebescheide noch die neuen Sachbescheide, auf welche die Wiederaufnahmebescheide regelmäßig verweisen, die neuen Tatsachen und/oder Beweismittel bezeichnen, auf Grund derer die Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens für die Jahre 2003, 2004 und 2005 erforderlich schien.

Da es Aufgabe der Abgabenbehörde erster Instanz ist, die von ihr verfügte Wiederaufnahme durch unmissverständliche Hinweise darauf zu begründen, welche Tatsachen oder Beweismittel auf welche Weise neu hervorgekommen sind (VwGH 30.9.1987, 87/13/0006) und weder die Begründung der Wiederaufnahmebescheide noch die der Einkommensteuerbescheide 2003 bis 2005 neue Tatsachen und Beweismittel erkennen lässt bzw. keine Feststellungen über das Hervorkommen neuer Tatsachen oder Beweismittel enthält, erweisen sich die Wiederaufnahmebescheide als inhaltlich rechtswidrig.

Aus diesem Grund war der Berufung gegen den Bescheid des Finanzamtes betreffend die Abweisung des Antrages auf Aufhebung der Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO betreffend die Einkommensteuer für die Jahre 2003, 2004 und 2005 stattzugeben und die Wiederaufnahmebescheide aufzuheben.

Klarstellend wird für das weitere Verfahren ausgeführt, dass die Aufhebung des angefochtenen Abweisungsbescheides **nicht** deshalb erfolgte, weil der Unabhängige Finanzsenat die Wiederaufnahme aus den vom Bw. angeführten Gründen für unzulässig erachtet, sondern ausschließlich deshalb, weil – wie bereits vorstehend ausgeführt – die Gründe für die Wiederaufnahme des Verfahrens in den Wiederaufnahmebescheiden keinen entsprechenden Niederschlag gefunden haben. In weiterer Folge wird es am Finanzamt liegen, die bisher nicht dargestellten Wiederaufnahmegründe im Zuge einer (neuerlichen) Wiederaufnahme heranzuziehen.

Wien, am 27. März 2008