

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des P.R., gegen die Bescheide des Finanzamtes Linz betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO betreffend Einkommensteuer sowie Einkommensteuer 2002 entschieden:

1. Der Berufung betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 2002 wird Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.
2. Die Berufung betreffend Einkommensteuer für 2002 wird als unzulässig zurückgewiesen.

### Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) erzielt Einkünfte aus nichtselbstständiger Tätigkeit als Angestellter.

Mit Schreiben vom 23. April 2004 regte der Bw. die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich der Einkommensteuer 2002 an und führte als Begründung an, dass bei der Berechnung der Einkommensteuer erhöhte Sonderausgaben in Höhe von 1.650,00 € nicht berücksichtigt worden seien. Dieser Betrag sei bei der Gattin wegen Überschreitung des Sonderausgaben Topfhöchstbetrages nicht berücksichtigt worden.

Mit Bescheid vom 13. August 2004 wurde das Verfahren hinsichtlich der Einkommensteuer für das Jahr 2002 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder aufgenommen. Zur Begründung führte das Finanzamt aus, dass die Wiederaufnahme vom Amts wegen auf Grund der Anregung des Bw. erfolgt sei.

Mit gleichem Datum wurde ein Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2002 erlassen. In diesem Bescheid berücksichtigte das Finanzamt bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb einen Sanierungsgewinn in Höhe von 1.553.130,00 € Aus der Bescheidbegründung ging jedoch hervor, dass der angesetzte Sanierungsgewinn richtigerweise auf 1.553.130,00 S zu lauten hätte. Weiters wurde noch ausgeführt, dass die im Wiederaufnahmeantrag vom 23. April 2004 beantragten Topf-Sonderausgaben nicht berücksichtigt werden könnten, weil der Gesamtbetrag der Einkünfte 50.900,00 € übersteige.

Am 1. September 2004 erließ das Finanzamt einen gemäß § 293 BAO berichtigten Einkommensteuerbescheid für 2002, indem die Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit 112.870,35 € (1.553.130,00 S) festgesetzt wurden. Die Einkommensteuer wurde für das Jahr 2002 festgesetzt mit 5.063,31 € Vor der Wiederaufnahme des Verfahrens waren mit Bescheid vom 12. Juni 2003 451,30 € vorgeschrieben.

Gegen den Wiederaufnahmebescheid sowie den im wieder aufgenommenen Verfahren ergangenen Einkommensteuerbescheid für 2002 wurde am 12. September 2004 Berufung erhoben und ausgeführt, dass die Wiederaufnahme des Verfahrens nur deshalb angeregt worden sei, weil der Bw. vom Finanzamt den Hinweis erhalten habe, dass der bei seiner Gattin überschließende Sonderausgabenbetrag bei ihm berücksichtigt werden könne. Weiters sei ihm vom Vorstand des Finanzamtes am 24. Juni 2003 schriftlich mitgeteilt worden, dass der Abgabenzustand gelöscht worden sei.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 14. Oktober 2004 wurde die Berufung gegen den Wiederaufnahmebescheid und den Einkommensteuerbescheid abgewiesen. Betreffend dem Wiederaufnahmebescheid wurde angeführt:

*"§ 303 Abs. 4 BAO normiert die Wiederaufnahme von Amts wegen und erklärt sie unter anderem für zulässig, wenn neue Tatsachen oder Beweismittel hervorkommen, die im Verfahren noch nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände für sich allein oder in Verbindung mit sonstigen Verfahrensergebnissen einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte. Schon auf Grund der Anregung der amtswegigen Wiederaufnahme durch den Bw., durch die die Abgabenbehörde Kenntnis vom Umständen erlangte, die einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätten, war die Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen zulässig und die Berufung daher abzuweisen.*

*Durch die Wiederaufnahme tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor der Wiederaufnahme befunden hat. Infolgedessen hat die Finanzbehörde von Amts wegen Ermittlungen durchzuführen, die eine richtige Festsetzung der Abgaben ermöglichen, sodass der Bw. nicht dadurch beschwert ist, dass die Finanzbehörde im wieder aufgenommenen Verfahren auch Umstände aufgreift, die über die ursprünglich geltend gemachten Wiederaufnahmegründe hinausgehen (vgl. VwGH 12.4.1994, 90/14/0044)."*

Gegen obige Berufungsvorentscheidung wurde am 12. November 2004 Berufung erhoben und eine Vorlage der Berufung an den unabhängigen Finanzsenat beantragt. Der Wiederaufnahmeantrag sei nur auf Anraten eines zuständigen Finanzbeamten erfolgt, da im Rahmen der Arbeitnehmerveranlagung nicht alle Abschreibungsmöglichkeiten ausgeschöpft worden seien. Betreffend die frühere gewerbliche Tätigkeit, habe er am 23. Juni 2003 ein Schreiben mit dem Inhalt bekommen, dass die Restschuld ausgebucht und alle Forderungen erfüllt worden seien. Dem Finanzamt seien zu jedem Zeitpunkt die finanziellen Verhältnisse sowie der angenommene Zwangsausgleich bekannt gewesen.

Am 13. Juni 2005 wurde der Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat zurückgezogen.

***Über die Berufung wurde erwogen:***

Strittig ist, ob die amtswegige Wiederaufnahme für das Jahr 2002 zulässig war oder nicht.

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 und 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 Verfügung der Wiederaufnahme liegt im Ermessen der Behörde, wobei für die Rechtmäßigkeit dieser Maßnahme der Gleichheitssatz, der Normzweck und die Ermessenskriterien des § 20 BAO von zentraler Bedeutung sind. Gemäß § 20 BAO sind Ermessensentscheidungen innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen des Ermessens nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Dabei ist dem Gesetzesbegriff "Billigkeit" die Bedeutung von "Angemessenheit" in Bezug auf berechtigte Interessen der Partei und dem Begriff "Zweckmäßigkeit" das "öffentliche Interesse insbesondere an der Erhebung der Abgaben" beizumessen.

Der Bw. regte die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Einkommensteuer für 2002 selbst an, weil er aus der Einkommensteuerveranlagung mit noch zu berücksichtigenden Sonderausgaben eine Gutschrift von rd. 127,00 € erwarten durfte. Durch die amtswegige Berücksichtigung eines Sanierungsgewinnes in Höhe von 112.870,35 € ergab sich jedoch eine Nachforderung von rd. 4.612,00 €. Die im Wiederaufnahmeantrag beantragten Topf-Sonderausgaben konnten dabei nicht berücksichtigt werden, weil der Gesamtbetrag der Einkünfte 50.900,00 € überstieg.

Als Begründung führte das Finanzamt an, dass die Wiederaufnahme von Amts wegen auf Grund der Anregung des Abgabepflichtigen erfolgt sei. In der abweisenden

Berufungsvorentscheidung vertrat das Finanzamt die Auffassung, dass der Abgabepflichtige nicht dadurch beschwert sei, wenn die Abgabenbehörde im wieder aufgenommenen Verfahren auch Umstände aufgreife, die über den ursprünglich geltend gemachten Wiederaufnahmegrund hinausgehen würden.

Stellt die Abgabenbehörde das Vorliegen eines Wiederaufnahmegrundes fest, so kann die Wiederaufnahme des Verfahrens verfügt werden, die Wiederaufnahme ist aber diesfalls keineswegs zwingend vorgeschrieben. Das Vorliegen eines Wiederaufnahmegrundes allein gibt dem Finanzamt noch nicht die Berechtigung zur Verfügung der Wiederaufnahme. Vielmehr ist die Berechtigung zur Wiederaufnahme im Einzelfall durch Abwägung der Gründe zu entscheiden, die dem Sinne des Gesetzes nach unter Bedachtnahme nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit festzustellen und nachzuweisen sind (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, § 303, S 2939).

Nach der Rechtsprechung ist eine Ermessensübung entsprechend zu begründen (vgl. Ritz, BAO-Kommentar, § 303, Tz 37 mwN). Die Ermessensübung wurde im angefochtenen Bescheid unterlassen. Lediglich in der Berufungsvorentscheidung wurde darauf hingewiesen, dass die Abgabenbehörde berechtigt sei, im wieder aufgenommenen Verfahren Umstände aufzugreifen, die über die ursprünglich geltend gemachten Wiederaufnahmegründe hinausgehen würden.

Selbst wenn die Abgabenbehörde damit versuchte, auf den Grundsatz des Vorranges der Rechtsrichtigkeit zu verweisen, liegt ein Begründungsmangel vor.

Der ganz allgemein durch die Abgabenbehörden betonte Vorrang der Rechtsrichtigkeit rechtfertigt keine nur dieses Kriterium berücksichtigende Ermessensübung (vgl. Ritz, aaO, § 303, Tz 37).

Im berufungsgegenständlichen Fall liegt zweifelsfrei ein Missverhältnis zwischen den steuerlichen Auswirkungen der Wiederaufnahme insgesamt in Relation zu der Auswirkung des Wiederaufnahmegrundes vor. Die Berücksichtigung der Sonderausgaben als Wiederaufnahmegrund hätte zu einer Steuerminderung geführt, während der Ansatz des Sanierungsgewinnes außerhalb des Wiederaufnahmegrundes eine hohe Nachforderung auslöste.

Die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hat solche Missverhältnisse für sich allein als ermessensrelevant bezeichnet (vgl. Ritz, aaO, § 303, Tz 51 sowie die dort zitierte Judikatur).

Groben Missverhältnissen zwischen Bedeutung des Wiederaufnahmegrundes und dessen Wirkung bei Berücksichtigung im Wege der Wiederaufnahme kommt nach herrschender Lehre eine ermessenslenkende, im Allgemeinen die Wiederaufnahme verhindernde Bedeutung zu (vgl. Stoll, aaO, S 2940 mwN).

Stoll führt auf der gleichen Seite weiter aus, dass bei Missverhältnissen der angeführten Art im Gesamten das Gewicht der Erwägungen der Billigkeit gegenüber denen der Zweckmäßigkeit stärker ist.

Nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates ist es somit geboten von einer Wiederaufnahme des Verfahrens Abstand zu nehmen. Ergänzend wird dazu festgehalten, dass auch am Gesamtverhalten des Abgabepflichtigen keine Umstände zu erkennen sind, die an dieser Beurteilung etwas zu ändern vermögen.

Durch die Aufhebung des Wiederaufnahmebescheides scheidet somit ex lege der angefochtene Sachbescheid aus dem Rechtsbestand aus.

Es war sohin spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 15. Juni 2005