



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Mag. Erich Halbartschlager Steuerberatung GmbH, 4400 Steyr, Stelzhamerstraße 1A, gegen die Bescheide des Finanzamtes Kirchdorf Perg Steyr betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs 4 BAO hinsichtlich Einkommensteuer 1998 bis 2002 sowie Einkommensteuer 1998 bis 2002 entschieden:

1) Der Berufung gegen den **Bescheid betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Einkommensteuer 1998** wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

2) Die Berufung gegen den **Bescheid betreffend Einkommensteuer 1998** wird als unzulässig zurückgewiesen.

3) Die Berufung gegen die **Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Einkommensteuer 1999 bis 2002** wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

4) Die Berufung gegen die **Bescheide betreffend Einkommensteuer 1999 bis 2002** wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) erklärte in den berufungsgegenständlichen Jahren 1998 bis 2002 Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 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) in Höhe von 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 erhab 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.

In weiterer Folge legte das Finanzamt die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

Der UFS ist in seiner Entscheidung vom 9. Februar 2007, RV/0996-L/05, von einer mangelhaften Begründung der Wiederaufnahmebescheide ausgegangen, hat der Berufung stattgegeben und die angefochtenen Bescheide aufgehoben; weiters wies er die Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 1998 bis 2002 als unzulässig zurück. Hinsichtlich des weiteren Sachverhaltes und der näheren Begründung wird auf diese Entscheidung verwiesen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat mit Erkenntnis vom 17. April 2008, 2007/15/0062, den angefochtenen Bescheid wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Über die Berufung wurde erwogen:

Verjährung (Wiederaufnahme E 1998):

Gemäß § 207 Abs. 1 BAO unterliegt das Recht, eine Abgabe festzusetzen, nach Maßgabe der nachstehenden Bestimmungen der Verjährung.

Die Verjährungsfrist beträgt bei Verbrauchssteuern, bei den festen Stempelgebühren nach dem II. Abschnitt des Gebührengesetzes 1957, weiters bei den Gebühren gemäß § 17a des Verfassungsgerichtshofgesetzes 1953 und § 24 des Verwaltungsgerichtshofgesetzes 1985 drei Jahre, bei allen übrigen Abgaben fünf Jahre. Soweit eine Abgabe hinterzogen ist, beträgt die Verjährungsfrist sieben Jahre (Abs. 2 1. und 2. Satz).

Gemäß § 208 Abs. 1 lit. a BAO beginnt die Verjährung in den Fällen des § 207 Abs. 2 mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist, soweit nicht im Abs. 2 ein anderer Zeitpunkt bestimmt wird.

Gemäß § 209 Abs. 1 BAO verlängert sich die Verjährungsfrist um ein Jahr, wenn innerhalb der Verjährungsfrist (§ 207) nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (§ 77) von der Abgabenbehörde unternommen werden. Die Verjährungsfrist verlängert sich jeweils um ein weiteres Jahr, wenn solche Amtshandlungen in einem Jahr unternommen werden, bis zu dessen Ablauf die Verjährungsfrist verlängert ist.

Gemäß § 4 Abs. 1 BAO entsteht der Abgabenanspruch, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Abgabepflicht knüpft.

Der Abgabenanspruch entsteht insbesondere bei der Einkommensteuer und bei der Körperschaftsteuer für die zu veranlagende Abgabe mit Ablauf des Kalenderjahres, für das die Veranlagung vorgenommen wird, soweit nicht der Abgabenanspruch nach Z 1 schon früher entstanden ist, oder wenn die Abgabepflicht im Lauf eines Veranlagungszeitraumes erlischt, mit dem Zeitpunkt des Erlöschens der Abgabepflicht (Abs. 2 lit. a Z 2).

Der Abgabenanspruch entsteht grundsätzlich unabhängig von einer behördlichen Tätigkeit, setzt daher keine diesbezügliche Bescheiderlassung voraus (VwGH 17.9.1996, 92/14/0138; VwGH 3.7.2003, 2000/15/0043; VwGH 24.2.2004, 98/14/0048, 0049; Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, 3. Auflage, § 4 Tz 2).

Die Bemessungs-(Festsetzungs-)Verjährung befristet das Recht, eine Abgabe festzusetzen (Ritz, a.a.O., § 207 Tz 1).

Der Eintritt der Verjährung ist im Abgabenverfahren von Amts wegen zu beachten (VwGH 18.10.1984, 83/15/0085; VwGH 18.10.1988, 87/14/0173; vgl. Stoll, BAO-Kommentar, § 207, S 2159; Ritz, a.a.O., § 207 Tz 3).

Der Anwendungsbereich der Bemessungsverjährung ist im § 304 auf Bescheide über die Verfügung der Wiederaufnahme von Verfahren erweitert (Ritz, a.a.O., § 207 Tz 9).

Die Verjährungsfrist beträgt grundsätzlich fünf Jahre (Ritz, a.a.O., § 207 Tz 11) und wird durch nach außen erkennbare Amtshandlungen innerhalb der Verjährungsfrist um ein Jahr verlängert (§ 209 Abs. 1 BAO).

Unter nach außen erkennbaren Amtshandlungen sind ua. auch erstinstanzliche Bescheide zu verstehen (Ritz, a.a.O., § 209 Tz 10), was bedeutet, dass bei veranlagten Abgaben als Folge des § 209 Abs. 1 BAO die Verjährungsfrist mindestens sechs Jahre beträgt (Ritz, a.a.O., § 209 Tz 1).

Die Verlängerung um ein Jahr (dem ersten Satz des § 209 Abs. 1 zufolge) erfolgt unabhängig davon, ob eine oder mehrere Amtshandlungen in der Verjährungsfrist unternommen werden sowie in welchem Jahr der Verjährungsfrist die Amtshandlung erfolgt. Die Verlängerung gemäß § 209 Abs. 1 zweiter Satz jeweils um ein weiteres Jahr setzt voraus, dass in jenem Jahr, in dem die nach dem ersten Satz um ein Jahr verlängerte Verjährungsfrist endet, eine Amtshandlung (iSd § 209 Abs. 1) erfolgt. Weitere Verlängerungen jeweils um ein Jahr setzen

voraus, dass jeweils im (weiteren) verlängerten Jahr die betreffende Amtshandlung vorgenommen wird (Ritz, a.a.O., § 209 Tz 1).

Das Finanzamt hat mit Bescheiden vom 10. März 2005 das Verfahren betreffend Einkommensteuer 1998 bis 2002 wieder aufgenommen.

Die Verjährung beginnt grundsätzlich mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist (§ 208 Abs. 1 lit. a BAO).

Dies bedeutet, dass die Verjährungsfrist für das Jahr 1998 mit 31. Dezember 1998 zu laufen begonnen und durch die automatische Verlängerung bei veranlagten Abgaben um ein Jahr mit dem 31. Dezember 2004 geendet hat.

Da laut Aktenlage für die Einkommensteuer 1998 nach Erlassung des Veranlagungsbescheides am 28. Februar 2000 innerhalb der Verjährungsfrist keine nach außen erkennbaren Amtshandlungen (§ 209 Abs. 1 BAO) von der Abgabenbehörde unternommen worden sind, ist eine weitere Verlängerung der Verjährungsfrist nicht erfolgt.

Im Zeitpunkt der Erlassung des Wiederaufnahmebescheides betreffend Einkommensteuer 1998 am 10. März 2005 war bereits Verjährung eingetreten.

Dem Berufungsbegehren war daher in diesem Punkt statzugeben und der angefochtene Bescheid aufzuheben.

Einkommensteuer 1998:

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

Nicht zulässig ist eine Berufung ua. bei Beseitigung des angefochtenen Bescheides aus dem Rechtsbestand (vgl Ritz, a.a.O., § 273 Tz 2).

Mit der ersatzlosen Aufhebung des Bescheides betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 1998 scheidet der vom Finanzamt in Verbindung mit der Wiederaufnahmeverfügung neu erlassene Einkommensteuerbescheid 1998 aus dem Rechtsbestand aus und das Verfahren tritt in die Lage zurück, in der es sich vor der Wiederaufnahme befunden hat (§ 307 Abs. 3 BAO).

Das bedeutet konkret, dass der vor der Verfahrenswiederaufnahme in Geltung gestandene Einkommensteuerbescheid 1998 vom 28. Februar 2000 wieder auflebt.

Die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 1998 vom 10. März 2005 wurde somit unzulässig und war gemäß § 273 Abs. 1 lit. a BAO zurückzuweisen.

Wiederaufnahme (E 1999 bis 2002):

Der Verwaltungsgerichtshof hat in oben zitiertem Erkenntnis vom 17. April 2008, 2007/15/0062, Folgendes ausgeführt:

Eine Wiederaufnahme von Amts wegen ist gemäß § 303 Abs. 4 BAO 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.

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.

Das beschwerdeführende Finanzamt bringt vor, in den erstinstanzlichen Bescheiden werde darauf hingewiesen, dass die Wiederaufnahme der Verfahren erfolgt sei, weil Pensionseinkünfte nicht erklärt worden seien. Das Hervorkommen bei der Veranlagung bisher nicht erfasster Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit stelle zweifellos eine Tatsache dar, welche geeignet sei, im Spruch anders lautende Einkommensteuerbescheide herbeizuführen. Nicht zuletzt aufgrund der inhaltlichen Ausführungen in der Berufung ergebe sich, dass die mitbeteiligte Partei den vom Finanzamt herangezogenen Wiederaufnahmegrund erkannt habe. Entgegen der Ansicht der belangten Behörde werde in den gegenständlich ergangenen Berufungsvorentscheidungen kein neuer Wiederaufnahmegrund eingeführt, sondern lediglich der bereits im erstinstanzlichen Bescheid geltend gemachte Grund näher ausgeführt, um dem Berufungsvorbringen zu entgegen.

Gemäß § 289 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde zweiter Instanz außer in hier nicht interessierenden 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 demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Bei einer Berufung gegen eine Wiederaufnahme von Amts wegen ist die Sache, über welche die Abgabenbehörde zweiter Instanz gemäß § 289 Abs. 2 BAO zu entscheiden hat, nur die Wiederaufnahme aus den vom Finanzamt herangezogenen Gründen, also jene wesentlichen Sachverhaltsmomente, die das Finanzamt als Wiederaufnahmegrund beurteilt hat. Unter Sache ist in diesem Zusammenhang die Angelegenheit zu verstehen, die den Inhalt des Spruches des Bescheides der Abgabenbehörde erster Instanz gebildet hatte. Die Identität der Sache, über die abgesprochen wurde, wird 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 (vgl. mit weiteren Hinweisen das hg. Erkenntnis vom 22. November 2006, 2003/15/0141).

Aufgabe der Berufungsbehörde bei Entscheidungen über ein Rechtsmittel gegen die amtswegige Wiederaufnahme durch ein Finanzamt ist es daher, 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. Liegt der vom Finanzamt angenommene Wiederaufnahmegrund nicht vor oder hat das Finanzamt die Wiederaufnahme tatsächlich auf keinen Wiederaufnahmegrund gestützt, muss die Berufungsbehörde den von ihr bekämpften Wiederaufnahmbescheid des Finanzamtes ersatzlos beheben.

Anders als die belangte Behörde meint, kann im Beschwerdefall keine Rede davon sein, dass den vom Finanzamt erlassenen Wiederaufnahmbescheiden jene Sachverhaltselemente, auf die das Finanzamt die Wiederaufnahme gestützt hat, nicht zu entnehmen gewesen wären. Das Vorliegen bisher nicht erklärter Einkünfte, wie gegenständlich einer Witwenpension, stellt zweifelsfrei eine Tatsache im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO dar. In der Berufung gegen die Bescheide vom 10. März 2005 hat auch die mitbeteiligte Partei das Unterbleiben einer Veranlagung ihrer Pensionseinkünfte als vom Finanzamt angenommenen Wiederaufnahmegrund erkannt. Dass das Berufungsvorbringen, die Auszahlung einer Witwenpension sei dem Finanzamt bekannt gewesen, eine Auseinandersetzung mit der Frage der zeitlichen Abfolge des Bekanntwerdens dieser für die Wiederaufnahme maßgeblichen Tatsache erforderte, zeigt die belangte Behörde in ihrer Gegenschrift zutreffend auf. Feststellungen über den Wissensstand der abgabenfestsetzenden Stelle im Zeitpunkt der Erlassung der wiederaufzunehmenden Einkommensteuerbescheide zu treffen, war aber Aufgabe der belangten Behörde (vgl. das hg. Erkenntnis vom 17. Oktober 1984, 84/13/0054). Die Berufungsbehörde hat, sofern die Bescheidausführungen des wiederaufnehmenden Finanzamtes mangelhaft sind, ausgehend von dem genannten Wiederaufnahmegrund, diesen

zu prüfen und zu würdigen und gegebenenfalls erforderliche Ergänzungen vorzunehmen (vgl. das hg. Erkenntnis vom 20. Juni 1990, 90/16/0003).

Unberechtigt ist auch der im angefochtenen Bescheid erhobene Vorwurf, das Finanzamt habe die „neu hervorgekommenen Beweismittel“ und „das sonstige Ergebnis des Verfahrens“ nicht ausdrücklich benannt und näher ausgeführt, weil bereits der vom Finanzamt herangezogene Umstand des Vorliegens nicht erklärter Einkünfte für sich genommen einen tauglichen Wiederaufnahmegrund bildet. Ob den Abgabepflichtigen ein Verschulden am Unterbleiben entsprechender Angaben in den Abgabenerklärungen trifft, ist – anders als die mitbeteiligte Partei in ihrer Gegenschrift zum Ausdruck bringt – für die Frage der Zulässigkeit der Wiederaufnahme von Amts wegen nicht entscheidend. Dass die Erfassung weiterer Einkünfte einen „im Ergebnis anders lautenden Spruch indiziert“, liegt auf der Hand.

Da die belangte Behörde nach dem Gesagten zu Unrecht davon ausgegangen ist, dass den Wiederaufnahmbescheiden des Finanzamtes kein Wiederaufnahmegrund zu entnehmen war, erweist sich der angefochtene Bescheid als rechtswidrig und war daher gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG aufzuheben.

Aus den dargelegten Gründen war die Berufung gegen die Wiederaufnahmbescheide betreffend Einkommensteuer 1999 bis 2002 vollinhaltlich abzuweisen.

Einkommensteuer 1999 bis 2002:

Gemäß § 2 Abs. 2 EStG 1988 ist das Einkommen der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im Abs. 3 aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus einzelnen Einkunftsarten ergeben, und nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18), und außergewöhnlichen Belastungen (§§ 34 und 35) sowie der Freibeträge nach den §§ 104 und 105.

Nach § 2 Abs. 3 Z 4 unterliegen der Einkommensteuer Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 25).

Erwiesen ist, dass der Bw. aus ihrer Witwenpension Einkünfte zugeflossen sind, die nunmehr richtigerweise der Einkommensteuer unterworfen werden.

Es war daher abweisend zu entscheiden.

Linz, am 23. Februar 2009