



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Mag.X., vom 10. Juli 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 1/23 vom 3. Juli 2009 betreffend Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Einkommensteuer 2005, 2006 und 2007 sowie Einkommensteuer (Sachbescheide) 2006 und 2007 entschieden:

1. Der Berufung gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Einkommensteuer 2005, 2006 und 2007 wird Folge gegeben. Diese Bescheide werden aufgehoben.
2. Die Berufung gegen die Bescheide betreffend Einkommensteuer 2006 und 2007 (Sachbescheide) wird gemäß § 273 Abs. 1 lit. a BAO als unzulässig (geworden) zurückgewiesen.

### Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) erzielte in den Jahren 2005 und 2006 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Am 22.8.2007 beantragte er die Vergabe einer Steuernummer, da er ab diesem Zeitpunkt Einkünfte aus selbständiger Arbeit aus der Tätigkeit als Rechtsanwalt erzielte.

Das Finanzamt erließ am 10.3.2008 die Bescheide betreffend Einkommensteuer 2005 und 2006, wobei die vom Bw. geltend gemachten Werbungskosten und Sonderausgaben erklärungsgemäß anerkannt wurden.

Mit Vorhalt vom 1.7.2008 wurde der Bw. vom Finanzamt hinsichtlich der Jahre 2004 bis 2006 zum belegmäßigen Nachweis der Werbungskosten und zur Erläuterung des Zusammenhangs der Werbungskosten mit den nichtselbständigen Einkünften aufgefordert. Der Bw. legte in Entsprechung dieser Aufforderung mit Anbringen vom 7.8.2008 Aufstellungen für die betreffenden Jahre vor.

Am 1.8.2008 wurde vom Finanzamt der Bescheid betreffend Einkommensteuer 2007 erlassen, wobei ebenfalls die geltend gemachten Werbungskosten (bzw. Betriebsausgaben) und Sonderausgaben erklärungsgemäß anerkannt wurden.

Am 28.5.2009 erging ein Vorhalt des Finanzamtes mit folgender Aufforderung: „*Sie werden ersucht, folgende Zahlungsbelege vorzulegen: 06.04.2006 Arbeitsmittel Fa. Dell GmbH Frankfurt 546,24 sowie sämtliche Zahlungsbelege betreffend Rentenzahlung*

*Außerdem ist die Rentenvereinbarung vorzulegen.*“ Der Bw. legte mit Anbringen vom 19.6.2009 die verlangten Unterlagen dem Finanzamt vor.

Am 3.7.2009 wurden vom Finanzamt die Bescheide betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 2005, 2006 und 2007 sowie neue Bescheide betreffend Einkommensteuer für diese Jahre erlassen.

Die Begründung zu den Bescheiden betreffend die amtswegige Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 2005, 2006 und 2007 lautet: „*Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte gem. § 303 (4) BAO, weil Tatsachen neu hervorgekommen sind, die im abgeschlossenen 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 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 Auswirkungen können nicht als geringfügig angesehen werden.*“ Die Begründung zu den Bescheiden betreffend Einkommensteuer (Sachbescheide) für die Jahre 2005, 2006 und 2007 lautet: „*Zuwendungen an gesetzlich unterhaltsberechtigte Personen (Unterhaltsrenten) und freiwillige Zuwendungen gemäß §§ 20 Abs. 1 Z 4 in Verbindung mit Abs. 3 und 29 Z 1 EStG 1988 sind steuerlich unbeachtlich, und zwar auch dann, wenn die Zuwendungen auf einer verpflichtenden Vereinbarung beruhen.*“ In der Begründung zum Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2006 ist zusätzlich ausgeführt: „*Da der Anschaffungswert des Notebooks die Grenze eines geringwertigen Wirtschaftsgutes übersteigt wurden die Kosten*

auf 3 Jahre verteilt. Außerdem wurde gemäß den Lohnsteuerrichtlinien ein Privatanteil von 40 % ausgeschieden ( $546,24 \times 60\% = 327,74 / 3 = 109,25$ )."

Der Bw. erhab mit Anbringen vom 10.7.2009 Berufung gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer 2005, 2006 und 2007 sowie Einkommensteuer 2006 und 2007. Betreffend die Wiederaufnahmbescheide wurde vorgebracht, dass die Begründung mangels Angabe von Wiederaufnahmegründen und mangels Darlegung der für die Ermessensübung maßgeblichen Überlegungen nicht ausreichend sei. Außerdem seien keine neuen Tatsachen hervorgekommen, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens rechtfertigen könnten. Betreffend die Einkommensteuerbescheide wurden Vorbringen zu den Berufungspunkten Rentenzahlungen und Notebook erstattet.

Die Berufung wurde mit Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes vom 4.11.2009 als unbegründet abgewiesen. Zur Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 2005, 2006 und 2007 wurde in der Begründung dieser Entscheidung im Wesentlichen ausgeführt, dass sich der Wissensstand des Finanzamtes nach der Durchführung von Ermittlungen geändert habe und dass wegen der nicht geringfügigen Auswirkungen der neu hervorgekommenen Tatsachen dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit der Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit einzuräumen gewesen sei.

Der Bw. stellte mit Anbringen vom 20.11.2009 den Antrag auf Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

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

Der Bw. wendet sich gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer 2005, 2006 und 2007 sowie gegen die Bescheide betreffend Einkommensteuer 2006 und 2007.

Wenn beide Bescheide (Wiederaufnahmbescheid und Sachbescheid) mit Berufung angefochten sind, so ist zunächst über die Berufung gegen den Wiederaufnahmbescheid zu entscheiden (vgl. zB VwGH 22.5.1990, 87/14/0038).

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unten 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 dieses Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

In § 303 Abs. 1 lit. a und c BAO ist folgendes angeordnet:

Dem Antrag einer Partei auf Wiederaufnahme eines durch Bescheid abgeschlossenen Verfahrens ist stattzugeben, wenn ein Rechtsmittel gegen den Bescheid nicht oder nicht mehr zulässig ist und

a) der Bescheid durch Fälschung einer Urkunde, falsches Zeugnis oder eine andere gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonstwie erschlichen worden ist, oder

c) der Bescheid von Vorfragen abhängig war und nachträglich über eine solche Vorfrage von der hiefür zuständigen Behörde (Gericht) in wesentlichen Punkten anders entschieden wurde und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Gemäß § 307 Abs. 1 BAO ist mit dem die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheid die das wiederaufgenommene Verfahren abschließende Sachentscheidung zu verbinden.

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.

Ein die Wiederaufnahme des Verfahrens verfügbarer Bescheid bedarf – wie jeder schriftliche Bescheid – einer Begründung (§ 93 Abs. 3 lit. a BAO).

Die Wiederaufnahmegründe sind in der Begründung des Bescheides anzuführen. Dies ist nicht zuletzt deshalb notwendig, weil nach der Judikatur des VwGH (zB VwGH 14.5.1991, 90/14/0262; 12.4.1994, 90/14/0044; 21.6.1994, 91/14/0165; 21.7.1998, 93/14/0187) sich die Berufungsbehörde bei der Erledigung der gegen die Verfügung der Wiederaufnahme gerichteten Berufung auf keine neuen Wiederaufnahmegründe stützen kann. Sie hat lediglich zu beurteilen, ob die von der Abgabenbehörde erster Instanz angeführten Gründe eine Wiederaufnahme rechtfertigen. Die fehlende Angabe der Wiederaufnahmegründe in der Begründung des mit Berufung angefochtenen Bescheides ist nicht nur in der Berufungsentscheidung, sondern auch in der Berufungsvorentscheidung nicht „nachholbar“. Dies ergibt sich insbesondere daraus, dass die für Berufungsvorentscheidungen bestehende Änderungsbefugnis (§ 276 Abs. 1 BAO) ident ist mit jener für Berufungsentscheidungen (§ 289 Abs. 2 zweiter Satz BAO). Weiters ist im zweitinstanzlichen Berufungsverfahren über die Rechtmäßigkeit des angefochtenen Bescheides (und nicht über die Berufungsvorentscheidung) zu entscheiden. Daher ist einer Berufung gegen einen Wiederaufnahmebescheid, der in seiner Begründung keine tauglichen Wiederaufnahmegründe

anführt, zweckmäßigerweise bereits mit Berufungsvorentscheidung (durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides) statzugeben (vgl. Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 307 Tz 3).

Die Begründung von Verfügungen der Wiederaufnahme hat nicht nur (je Bescheid) die entsprechenden Wiederaufnahmegründe anzugeben, sondern auch die zeitliche Abfolge des Bekanntwerdens der maßgebenden Tatsachen und Beweismittel darzustellen (zB VwGH 17.10.1984, 84/13/0054). Weiters hat die Begründung die für die Ermessensübung maßgebenden Überlegungen zu enthalten (vgl. zB VwGH 1996, 94/15/0085; 9.7.1997, 96/13/0185).

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 daher nicht ausreichend.

Es ist Aufgabe der Abgabenbehörden, die von ihnen verfügte Wiederaufnahme durch unmissverständliche Hinweise darauf zu begründen, welche Tatsachen und Beweismittel auf welche Weise neu hervorgekommen sind (vgl. VwGH 18.10.2007, 2002/14/0104; VwGH 30.9.1987, 87/13/0006).

Wenngleich der Wiederaufnahmebescheid und der neue Sachbescheid gemäß § 307 Abs. 1 BAO miteinander zu verbinden sind, handelt es sich doch in rechtlicher Hinsicht um zwei voneinander getrennte Bescheide, wobei jeder für sich zu begründen und jeder für sich einer Berufung zugänglich ist bzw. der Rechtskraft teilhaftig werden kann (vgl. Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 307 Tz 7).

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH und herrschender Lehre hat ein Wiederaufnahmebescheid zwingend die Wiederaufnahmegründe und die Ermessensbegründung zu enthalten. Im neuen Sachbescheid müssen die konkreten Änderungen gegenüber dem bisherigen Sachbescheid angeführt werden.

Ergänzend ist anzumerken, dass die im vom Bw. angeführten Erlass des BMF vom 14.6.2006, GZ. 010103/0055-VI/2006, getroffenen Ausführungen zur Begründung von Wiederaufnahmebescheiden mit Judikatur und Lehre übereinstimmen.

Die im Sachverhaltsteil dieser Entscheidung wörtlich wiedergegebenen Begründungen des Finanzamtes zu den Wiederaufnahmebescheiden und zu den Sachbescheiden entsprechen den von Rechtsprechung und Lehre verlangten Kriterien ausreichender Bescheidbegründung ganz eindeutig nicht. Den Begründungen zu den Wiederaufnahmebescheiden ermangelt es insbesondere einer Anführung der konkreten Wiederaufnahmegründe; den Begründungen zu den Sachbescheiden ermangelt es einer Darlegung der konkreten Änderungen.

Wie bereits oben ausgeführt wurde, kann der Mangel der Darstellung der Wiederaufnahmegründe nicht im Wege einer zweitinstanzlichen Entscheidung über die Berufung gegen die Wiederaufnahmebescheide saniert werden, da die Aufgabe der Berufungsbehörde darauf beschränkt ist, zu prüfen, ob das Verfahren aus den im erstinstanzlichen Bescheid angeführten Gründen wieder aufgenommen werden durfte (VwGH v. 26.4.2007, 2002/14/0075).

Daher sind die Bescheide betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 2005, 2006 und 2007 ersatzlos aufzuheben.

Als Konsequenz dieser Entscheidung scheiden die vom Finanzamt in Verbindung mit den Wiederaufnahmeverfügungen neu erlassenen Bescheide betreffend Einkommensteuer für die betreffenden Jahre gemäß § 307 Abs. 3 BAO aus dem Rechtsbestand aus. Aus diesem Grund ist die Berufung gegen die Sachbescheide gemäß § 273 Abs. 1 lit. a BAO als unzulässig (geworden) zurückzuweisen. Die Verfahren treten somit wieder in die Lage zurück, in der sie sich vor der Wiederaufnahme befunden haben.

Wien, am 20. Dezember 2011