

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin MMag. Elisabeth Brunner über die Beschwerde (vormals Berufung) des E****|**** gegen die Bescheide des Finanzamtes betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2004 und betreffend Einkommensteuer 2004 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde gegen den Bescheid betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 2004 wird Folge gegeben.

Der Bescheid betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 2004 wird ersatzlos aufgehoben.

Die Beschwerde gegen den Bescheid betreffend Einkommensteuer 2004 wird als unzulässig geworden zurückgewiesen.

Die Revision an den Verwaltungsgerichtshof gemäß Art 133 Abs 4 B-VG ist nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Verfahrensgang:

Im Zuge einer die Jahre 2004 bis 2006 betreffenden Betriebsprüfung im Unternehmen des Beschwerdeführers wurde ua eine Unterdeckung der Lebenshaltungskosten festgestellt. Die Betriebsprüfung verhängte einen Sicherheitszuschlag in Höhe der Unterdeckung.

Aufgrund der Feststellungen der Betriebsprüfung wurde vom Finanzamt ua das Verfahren hinsichtlich der Einkommensteuer 2004 wiederaufgenommen und unter Hinzurechnung des Sicherheitszuschlages ein neuer Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2004 erlassen.

In seiner Berufung bestreitet der Berufungswerber die Berechtigung zur Schätzung an sich, da eine Schätzung im Steuerverfahren nur dann zulässig sei, wenn eine ordnungsgemäße oder vollständige Buchhaltung nicht vorliege. Ein solcher Mangel liege nicht vor, werde auch von der Steuerprüferin weder behauptet noch argumentiert. Darüberhinaus irre das Finanzamt aber auch wenn es von einer Unterdeckung iHv

€ 12.000,00 für das Jahr 2004 ausgehe. Der Beschwerdeführer habe nämlich von Ersparnissen, sowie der Hilfe seiner Exgattin und seines Schwagers gelebt.

Mit Berufungsvorentscheidung wurde die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2004 als unbegründet abgewiesen. Dass die Lebenshaltungskosten durch Ersparnisse gedeckt worden seien, sei nicht glaubhaft, da auch in den Jahren 2002 und 2003 keine Einkünfte erzielt worden seien und auch keine Nachweise über Sparguthaben existieren würden. Die Schätzungsberechtigung sei gegeben, wenn die sachliche Richtigkeit der Bücher und Aufzeichnungen in Zweifel gezogen werden könne. Durch die Nichtdeckung der Lebenshaltungskosten und deren mangelnde Aufklärung aufgrund der sich ständig ändernden Aussagen und nicht vorhandenen Nachweise sei die materielle Richtigkeit der Aufzeichnungen nicht mehr gegeben.

Im Vorlageantrag wird die Schätzungsberechtigung weiter bestritten. Für familiäre Unterstützung würden geradezu naturgemäß keine Belege existieren.

Über die Beschwerde (vormals Berufung) wurde erwogen:

Gemäß § 323 Abs 38 BAO sind die am 31.12.2013 beim Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden iSd Art 130 Abs 1 B-VG zu erledigen. Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1.1.2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

Soweit in der Darstellung des Verfahrensganges von der Berufung die Rede war, ist diese daher als Beschwerde zu verstehen bzw wird diese in der Folge als solche bezeichnet.

Das Finanzamt hat im Gefolge einer Betriebsprüfung das Verfahren hinsichtlich der Einkommensteuer für das Jahr 2004 gemäß § 303 Abs 4 BAO wiederaufgenommen und einen neuen Einkommensteuerbescheid 2004 erlassen.

Die Beschwerde vom 13. Mai 2008 hat auszugsweise folgenden Wortlaut: "Betrifft: I. Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2004 (wiederaufgenommenes Verfahren) ...

Am 13. April 2008 wurde meiner Buchhalterin ein Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens zum Einkommensteuerbescheid 2004 zugestellt. Gegen diesen Bescheid erhebe ich innerhalb offener Frist Berufung wie folgt: Im Zuge einer Betriebsprüfung, die offenbar Grundlage für den im wiederaufgenommenen Verfahren ergangenen Einkommensteuerbescheid darstellt, wurde ein "Sicherheitszuschlag" von EUR 12.000,00 (!) verhängt. Abgesehen von geringfügigen Erfolgsänderungen auf Grund von Privatanteilen bei Telefonkosten und Arbeitsraum von insgesamt unter EUR 150,00, die keine Änderung des bereits ergangenen Einkommenssteuerbescheides 2004 bewirkt hätten, führte ausschließlich dieser "Sicherheitszuschlag" zur Neubemessung der Einkommensteuer im Sinne einer Zahllast von EUR 2.284,15. ...

Abgesehen von der fehlenden Berechtigung zur Schätzung überhaupt sind daher die Grundlagen für die Höhe der Schätzung völlig verfehlt. ...

Aus all diesen Gründen beantrage ich, ... den angefochtenen Bescheid im Sinne des ursprünglichen Bescheides (vor Wiederaufnahme des Verfahrens) abzuändern."

Gemäß § 250 Abs 1 BAO muss die Beschwerde (Berufung) enthalten:

- a) die Bezeichnung des Bescheides, gegen den sie sich richtet;
- b) die Erklärung, in welchen Punkten der Bescheid angefochten wird;
- c) die Erklärung, welche Änderungen beantragt werden;
- d) eine Begründung.

Bei der Beurteilung von Anbringen kommt es nicht auf die zufälligen verbalen Formen, sondern auf den Inhalt, das erkennbare oder zu erschließende Ziel eines Parteischrittes an. Für die Bezeichnung des Bescheides genügt es, dass aus dem gesamten Inhalt des Rechtsmittels hervorgehe, wogegen es sich richtet (vgl zB VwGH vom 12.3.2010, 2006/17/0360; VwGH vom 24.6.2009, 2007/15/0041; VwGH vom 21.9.2006, 2006/15/0042; VwGH vom 28.1.1998, 96/13/0081; VwGH vom 24.11.1997, 93/17/0063).

Nach dem gesamten Inhalt der vorliegenden Beschwerde richtet sich diese eindeutig und erkennbar sowohl gegen den die Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens 2004 verfügenden Bescheid als auch gegen den neuen Einkommensteuerbescheid 2004. So ist den Ausführungen zB zu entnehmen, dass ohne eine Schätzungsberechtigung eine Wiederaufnahme nicht erfolgen hätte dürfen, die sonstigen Feststellungen der Betriebsprüfung - höher angenommene Privatanteile am Arbeitsraum (€ 26,00) und an den Telefonkosten (€ 123,00) - hätten eine Schätzung und damit eine Wiederaufnahme nicht gerechtfertigt ("geringfügig"). Auch der Berufungsantrag selbst ("beantragt wird den angefochtenen Bescheid im Sinne des ursprünglichen Bescheides - vor Wiederaufnahme des Verfahrens - abzuändern") deutet darauf hin, dass der Beschwerdeführer die Herstellung des Rechtsstandes vor bzw ohne Wiederaufnahme begehrt. Die Ausführungen in der Beschwerde zur Höhe des Sicherheitszuschlages (geringere als von der Betriebsprüfung angenommene Lebenshaltungskosten, Unterstützung durch Familienangehörige ...) betreffen den Sachbescheid.

Vorweg ist daher die Zulässigkeit der Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen zu prüfen. Dazu ist aus rechtlicher Sicht auszuführen wie folgt:

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 oder Beweismittel neu hervorkommen, 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.

§ 303 Abs 1 lit a und c BAO lauten: 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 sonst wie erschlichen worden ist, oder c) der Bescheid von Vorfragen abhängig war und nachträglich über eine solche Vorfrage von der hierfür 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.

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

Wie jeder andere Bescheid bedarf auch der die Wiederaufnahme des Verfahrens verfügende Bescheid einer Begründung (§ 93 BAO). Diese Begründung hat die Wiederaufnahmegründe, also die Tatsachen und Beweise anzugeben, die neu hervorgekommen sind. Weiters muss auch die Qualifikation dieser Umstände als bedeutsam für den anders lautenden Spruch des neuen Sachbescheides dargelegt werden. Neben diesen zwei Erfordernissen hat die Begründung auch die für die Ermessensentscheidung maßgebenden Umstände zu enthalten (siehe *Ritz*, BAO⁵ § 307 Tz 3 und die dort zitierte Judikatur, sowie *Stoll*, BAO-Kommentar, 2943). 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. Allerdings wird die Begründung des Ermessens dann nicht fehlerhaft sein, wenn in Fällen einer offensichtlichen Verletzung der Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht die Zweckmäßigkeit der Wiederaufnahme des Verfahrens mit dem Interesse der Allgemeinheit an der Gleichmäßigkeit der Besteuerung begründet und zudem dargelegt wird, dass auch unter dem Gesichtspunkt der Billigkeit (welches Tatbestandsmerkmal sich auf die Interessen des Abgabepflichtigen bezieht) in Anbetracht der Rechtsverletzung des Abgabepflichtigen die gebotene Interessensabwägung zu einem Übergewicht der Gründe der Zweckmäßigkeit der Wiederaufnahme und damit zu einer Richtigstellung der Besteuerung geführt hat (vgl *Stoll*, aaO, 2944).

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, die jeder für sich zu begründen sind und die auch jeder für sich einer Berufung zugänglich sind (siehe *Ritz*, aaO, § 307 Tz 7).

Im Wiederaufnahmebescheid ist bzw sind - wie eingangs ausführlich dargelegt - der Wiederaufnahmetatbestand bzw die -tatbestände und die Gründe für die gebotene Ermessensübung darzulegen. Im neuen Sachbescheid müssen die konkreten Änderungen gegenüber dem bisherigen Sachbescheid ausgeführt sein.

Wie bereits dargestellt, ist die Wiederaufnahme von Amts wegen nur aus den im Gesetz angeführten Wiederaufnahmegründen zulässig. Welche gesetzlichen Wiederaufnahmegründe durch einen konkreten Sachverhalt als verwirklicht angesehen

und daher als Gründe zur Wiederaufnahme des Verfahrens herangezogen werden, bestimmt bei der Wiederaufnahme von Amts wegen die gemäß § 305 Abs 1 BAO für die Entscheidung über die Wiederaufnahme zuständige Behörde (hier das Finanzamt).

Daraus folgt, dass Sache bei einer Beschwerde der Partei gegen eine Wiederaufnahme von Amts wegen durch das gemäß § 305 Abs 1 BAO zuständige Finanzamt, nur die Wiederaufnahme aus den vom Finanzamt herangezogenen Gründen sein kann. Das sind jene wesentlichen Sachverhaltsmomente, die das Finanzamt als Wiederaufnahmegrund beurteilt hatte. Unter "Sache" ist in diesem Zusammenhang die Angelegenheit zu verstehen, die den Inhalt des Spruches des Bescheides des Finanzamtes gebildet hatte. Bei einem verfahrensrechtlichen Bescheid, wie dem der Wiederaufnahme des Abgabenvorgangs von Amts wegen, wird die Identität der Sache, über die 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/ das Gericht darf die Wiederaufnahme daher nicht auf Grund von Tatsachen bestätigen, die vom Finanzamt nicht herangezogen wurden. Sie darf nur die von der die Wiederaufnahme verfügenden Behörde geprüften und herangezogenen Gründe (die verfahrensbestimmend gewesenen gleichen tatsächlichen Grundlagen) einer anderen rechtlichen Wertung unterziehen. Es ist daher nur zu prüfen, ob das Finanzamt das Verfahren aus den von ihm gebrauchten Gründen wiederaufnehmen durfte. Nicht geprüft werden darf jedoch, ob die Wiederaufnahme auch aus anderen Wiederaufnahmegründen zulässig gewesen wäre.

Überträgt man diese Ausführungen auf den gegenständlichen Beschwerdefall, so ergibt sich Folgendes:

Der Wiederaufnahmebescheid beinhaltet überhaupt keine Wiederaufnahmegründe, sondern nur einen standardisierten Textbaustein ohne spezifische Ausführungen. In der Begründung wird ausschließlich auf die Feststellungen der durchgeführten Betriebsprüfung verwiesen. Wörtlich lautet die Bescheidbegründung: "Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte gemäß § 303 (4) BAO aufgrund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind. Daraus ist auch die Begründung für die Abweichungen vom bisherigen Bescheid zu ersehen. 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 der Rechtsbeständigkeit und die Auswirkungen können nicht als geringfügig angesehen werden."

Der vom Finanzamt für die Wiederaufnahme herangezogene Grund sollte daher der Niederschrift bzw dem Prüfungsbericht zu entnehmen sein.

In der Niederschrift über die Schlussbesprechung ist keine Begründung der Wiederaufnahme enthalten, im Prüfungsbericht steht auf Seite 6 unter der Überschrift "Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs 4 BAO": "Es wurden keine

Feststellungen getroffen, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs 4 BAO erforderlich machen." Offensichtlich wurden auch gerade keine Feststellungen getroffen, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gem § 303 Abs 4 BAO erforderlich machten. Es ist daher nicht ersichtlich, aus welchen Gründen das Finanzamt die Wiederaufnahme der Verfahren verfügt hat. Das Finanzamt hat das Verfahren betreffend Einkommensteuer 2004 wiederaufgenommen ohne einen konkreten Wiederaufnahmsgrund anzuführen. Die Wiederaufnahme erfolgte somit in Wahrheit ohne Begründung. Hieran können auch die Begründungsausführungen zum (Sach)Bescheid betreffend Einkommensteuer nichts ändern. Die Beschwerde gegen den Wiederaufnahmebescheid betreffend Einkommensteuer 2004 erweist sich daher als berechtigt, ihr war daher Folge zu geben und der Wiederaufnahmebescheid war ersatzlos aufzuheben.

Durch die Aufhebung des die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden Bescheides tritt das Verfahren gemäß § 307 Abs 3 BAO in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat.

Durch die Aufhebung des Wiederaufnahmsbescheides scheidet somit ex lege der neue Sachbescheid aus dem Rechtsbestand aus, der alte Sachbescheid lebt wieder auf (*Ritz aaO*, § 308 Tz 8 mwN). Das Verfahren tritt wieder in die Lage zurück, in der es sich vor der Wiederaufnahme befunden hat. Die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2004 war daher als unzulässig geworden zurückzuweisen.

Zur Unzulässigkeit der Revision:

Gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes gemäß Art 133 Abs 4 B-VG die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Dass ein Wiederaufnahmsgrund im Beschwerdeverfahren nicht nachgeholt werden kann, ist die ständige und einheitliche Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes und stellt somit keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung dar.

Wien, am 30. September 2014