

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Wolfgang Pavlik über die Beschwerde der Bf., vertreten durch Gregorich & Partner GmbH Steuerberatungs- u. Wirtschaftsprüfungskanzlei, 1190 Wien, Heiligenstädter Straße 50-52, 1190 Wien, vom 20.07.2012, gegen die Bescheide des Finanzamts Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 15.06.2012, betreffend den gemäß § 293b BAO erlassenen Berichtigungsbescheid hinsichtlich Einkommensteuer 2006 sowie Einkommensteuer 2007, 2008 und 2009 jeweils samt Wiederaufnahme,

I. zu Recht erkannt:

Der Beschwerde gegen den gemäß § 293 b BAO erlassenen Berichtigungsbescheid hinsichtlich Einkommensteuer 2006 und die Wiederaufnahmbescheide betreffend Einkommensteuer 2007, 2008 und 2009 wird Folge gegeben.

Diese Bescheide werden aufgehoben.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art 133 Abs 4 B-VG unzulässig.

II. beschlossen:

Die Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide 2007, 2008 und 2009 wird gemäß § 261 Abs 2 der Bundesabgabenordnung (BAO) als gegenstandslos erklärt.

Gegen diesen Beschluss ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art 133 Abs 4 B-VG unzulässig.

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (Bf) arbeitete in den Jahren 2006 bis 2009 jeweils mit Unterbrechungen als Vollzeitbeschäftigte für die Internationale Atomenergie-Organisation (IAEA).

Am 11. Februar 2009 erließ das Finanzamt (FA) den Einkommensteuerbescheid 2006.

Am 27. März 2012 erließ das FA einen Bescheid über die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend die Einkommensteuer 2006 bis 2009 gemäß § 303 Abs 4 BAO. In der Begründung über die Wiederaufnahme wurde lediglich die Gesetzesbestimmung wiedergegeben, weshalb der Berufung gegen die Bescheide über die Wiederaufnahme der Verfahrens stattgegeben wurde. Dadurch befinden sich auch die gleichzeitig erlassenen (neuen) Einkommensteuerbescheide 2006 bis 2009 nicht mehr im Rechtsbestand.

Am 15. Juni 2012 erließ das Finanzamt einen neuerlichen Einkommensteuerbescheid 2006, in dem es eine Berichtigung gemäß § 293b BAO zum Bescheid vom 11. Februar 2009 vornahm. Begründet wurde der Bescheid damit, dass der Vertrag, welcher zwischen der Bf und der IAEA bestand, schon zum Zeitpunkt der Erlassung des Erstbescheides vorlag und aus diesem eindeutig hervorgehe, dass die gegenständlichen Einkünfte nicht steuerfrei seien.

Am selben Tag nahm die Abgabenbehörde die Einkommensteuerverfahren für die Jahre 2007 bis 2009 gemäß § 303 Abs 4 BAO wieder auf und erließ gleichzeitig neue Sachbescheide, in denen es die Einkünfte der Bf erneut nicht als steuerfrei ansah. Diesmal wurde in der Begründung des Bescheides über die Wiederaufnahme ausgeführt, dass die Pflichtige nicht als Beamte der IAEA zu betrachten sei und folglich auch nicht in den Genuss der diesen zustehenden Steuerprivilegien gemäß Artikel XV Abschnitt 38 des Abkommens zwischen der Republik Österreich und der Internationalen Atomenergie-Organisation über den Amtssitz der Internationalen Atomenergie-Organisation komme.

Dabei verwies es auf eine am 27. Februar 2012 vorgelegte Bestätigung. Das FA erklärte weiters, dass die Steuerprivilegien des Abkommens nur für Beamte der Vereinten Nationen, nicht jedoch für Sachverständige, Berater, Praktikanten und Werkvertragsnehmer gelten.

Am 20. Juli 2012 erhob die Bf Berufung gegen die oben angeführten Bescheide. Sie führte im Wesentlichen aus, dass der Begründung der Bescheide über die Wiederaufnahme ein wesentlicher Mangel anhafte, denn in der angesprochenen Bestätigung vom 27. Februar 2012 werde von der IAEA lediglich bestätigt, dass die Bf bei der IAEA Vollzeit beschäftigt war. Sie gebe jedoch keinerlei Auskunft darüber, dass die Bf nicht als Beamtin der IAEA zu betrachten sei. Die angesprochene Bestätigung könne deshalb nicht als Grundlage für neu hervorgekommene Tatsachen angesehen werden.

Weiters führte sie aus, dass der Einkommensteuerbescheid 2006 absolut nichtig sei, da ein solcher bereits 2009 erlassen wurde und in Rechtskraft erwachsen sei. Das Finanzamt habe keine offensichtlichen Unrichtigkeiten aus der Abgabenerklärung übernommen und die Frist für eine solche Berichtigung sei jedenfalls abgelaufen.

Die Einkommensteuerbescheide 2007 bis 2009 seien schon deshalb absolut nichtig, weil die Wiederaufnahme der Verfahren zu Unrecht erfolgt sei, aber auch deshalb, weil sämtliche Einkommensteuerbescheide selbst mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit behaftet seien. In der Begründung der Einkommensteuerbescheide für die einzelnen Jahre wird

nämlich lediglich auf die Begründung der Wiederaufnahmebescheide für das jeweilige Jahr verwiesen. Naturgemäß könne die Begründung einer Wiederaufnahme jedoch nicht gleichlautend sein, wie die Begründung für die Festsetzung der Einkommensteuer, da es sich um zwei inhaltlich unterschiedliche Entscheidungen handle.

Weiters führte die Bf aus, warum sie unter den Begriff „Angestellte der IAEA“ zu subsumieren wäre und ihre Einkünfte aus diesem Arbeitsverhältnis deshalb von der Einkommensteuer befreit wären.

Das FA legte die Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor.

Über die Berufung wurde erwogen

Eingangs wird darauf hingewiesen, dass die am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat anhängigen Berufungen gemäß § 323 Abs 38 BAO vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art 130 Abs 1 B-VG zu erledigen sind.

Folgender unbestrittene Sachverhalt steht fest:

Die Bf arbeitete in den Jahren 2006 bis 2009 mit Unterbrechungen als Vollzeitbeschäftigte für die Internationale Atomenergie-Organisation (IAEA). Sie erhielt ein monatliches Gehalt von € 4.500,00.

Zum Verfahrensablauf, insbesondere zur Begründung der Berichtigung gemäß § 293b BAO sowie der Wiederaufnahme von Amts wegen durch das FA, wird auf obige Darstellung des Verfahrensablaufs verwiesen.

Rechtlich ist auszuführen wie folgt:

Materiellrechtlich ist zwischen den Parteien strittig, ob die von der IAEA bezogenen Einkünfte der Bf steuerfrei sind.

Vorab ist zu klären, ob die Berichtigung des Einkommensteuerbescheids 2006 gemäß § 293b BAO und die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer 2007 bis 2009 zu Recht erfolgten.

Berichtigungsbescheid gemäß § 293 b BAO:

Gemäß § 293b BAO kann die Abgabenbehörde auf Antrag einer Partei (§ 78) oder von Amts wegen einen Bescheid insoweit berichtigten, als seine Rechtswidrigkeit auf der Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten aus Abgabenerklärungen beruht.

§ 293b BAO gestattet die Berichtigung von Bescheiden, die qualifiziert rechtswidrig sind. Die Rechtswidrigkeit muss ihre Ursache in der Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten aus der Abgabenerklärung haben, die die Grundlage des Bescheides gebildet hat. Die Berichtigung nach § 293b BAO kann sowohl von Amts wegen, als auch auf Antrag der Partei erfolgen. Normzweck war es nämlich, eine verfahrensrechtliche Handhabe zur

Herbeiführung eines der Gleichmäßigkeit der Besteuerung entsprechenden Ergebnisses zu schaffen. Dadurch wird einerseits der Abgabenbehörde ermöglicht, im Zuge der Dateneingabe unterlaufene Unrichtigkeiten zu beseitigen, andererseits werden auch die Rechtsschutzmöglichkeiten der Partei erweitert, indem diese selbst nach Eintritt der formellen Rechtskraft ihr zuzurechnende und von der Behörde übernommene Fehler berichtigen lassen kann.

Die Rechtswidrigkeit des Inhaltes eines Bescheides gibt dann einen Berichtigungsgrund nach § 293b BAO ab, wenn sie

- auf offensichtlichen Unrichtigkeiten beruht,
- aus Abgabenerklärungen übernommen wurde,
- die aus Abgabenerklärungen übernommenen offensichtlichen Unrichtigkeiten die Rechtswidrigkeit des Bescheides ursächlich bedingen (vgl Stoll, BAO Kommentar, Band 3, Punkt 2 zu § 293b).

Wie der VwGH im Erkenntnis vom 23.09.2005, ZI 2002/15/0198 ausführt, ist somit für die Anwendbarkeit des § 293b BAO entscheidend, dass die Abgabenbehörde den Inhalt einer Abgabenerklärung übernimmt, wobei diesem Inhalt eine offensichtliche Unrichtigkeit zu Grunde liegt. Dies ist dann zu bejahen, wenn die Abgabenbehörde bei ordnungsgemäßer Prüfung der Abgabenerklärung die Unrichtigkeit hätte erkennen müssen, ohne ein weiteres Ermittlungsverfahren durchzuführen.

Eine offensichtliche Unrichtigkeit liegt nämlich dann vor, wenn sie ohne nähere Untersuchungen (im Rechtsbereich) und ohne Ermittlungen (im Tatsachenbereich) deutlich erkennbar ist, also offen zu sehen ("offensichtlich") ist (Stoll, BAO-Kommentar, 2831 ff).

Gemäß Artikel XV Abschnitt 38 des Abkommens zwischen der Republik Österreich und der Internationalen Atomenergie-Organisation über den Amtssitz der Internationalen Atomenergie-Organisation genießen Angestellte der IAEA Befreiung von der Besteuerung der Gehälter, Bezüge, Vergütungen und Ruhegenüsse, die sie von der IAEA oder einem der in Abschnitt 24 genannten Pensions- oder Fürsorgefonds für gegenwärtige oder frühere Dienste oder im Zusammenhang mit ihrer Tätigkeit bei der IAEA erhalten.

Im vorliegenden Fall ist unter anderem die Berechtigung des FA strittig, eine Berichtigung des Einkommensteuerbescheides 2006 im Sinne des § 293b BAO durchzuführen.

Nach § 302 Abs 1 BAO sind Maßnahmen gemäß § 293b BAO bis zum Ablauf der Verjährungsfrist zulässig. Die Frist für eine solche Berichtigung ist also – entgegen der Behauptung der Bf – noch nicht abgelaufen.

Voraussetzung für eine Berichtigung ist – wie oben bereits ausgeführt – uA das Vorliegen einer offensichtlichen Unrichtigkeit.

Das FA vermeint, die offensichtliche Unrichtigkeit liege darin, dass die Bf keine Angestellte der IAEA sei, sondern aus dem Vertrag zwischen der Bf und der IAEA eindeutig hervorgehe, dass sie als Sachverständige beschäftigt sei. Damit übersieht das FA aber,

dass es diese Feststellungen erst zu treffen vermag, wenn es weitere Ermittlungen im Tatsachenbereich durchführt. Es besteht im Vorhinein keineswegs die Gewissheit, dass das Vorbringen der Bf, ihre Einkünfte bei der IAEA seien von der Steuer befreit, unrichtig ist.

Aus diesem Grund ist jedoch eine offensichtliche Unrichtigkeit im Sinne des § 293b BAO seitens der Abgabenbehörde nicht gegeben.

Der angefochtene Bescheid war demnach aufzuheben.

Wiederaufnahmebescheide:

Gemäß § 303 Abs 1 lit b BAO kann ein Verfahren von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorkommen sind und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Maßgebend für eine amtsweigige Wiederaufnahme des Verfahrens auf Grund des Hervorkommens neuer Tatsachen oder Beweismittel ist, ob der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können. Hierbei kommt es nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH auf den Wissensstand der Behörde (auf Grund der Abgabenerklärungen und ihrer Beilagen) im jeweiligen Veranlagungsjahr an.

Die Wiederaufnahme des Verfahrens hat den Zweck, ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren, dem besondere Mängel anhaften, aus den im Gesetz (§ 303 Abs 1 BAO) erschöpfend aufgezählten Gründen aus der Welt zu schaffen und die Rechtskraft dieses Bescheides zu beseitigen. Die Entscheidung über die Wiederaufnahme steht gemäß § 305 BAO der Abgabenbehörde zu, die für die Erlassung des nach § 307 Abs 1 aufzuhebenden Bescheides zuständig war oder vor Übergang der Zuständigkeit als Folge einer Bescheidbeschwerde oder einer Säumnisbeschwerde zuständig gewesen wäre. Ist die diesbezügliche Zuständigkeit auf eine andere Abgabenbehörde übergegangen, so steht die Entscheidung der zuletzt zuständig gewordenen Abgabenbehörde zu.

Die Wiederaufnahme von Amts wegen ist nur aufgrund der gesetzlich vorgegebenen Wiederaufnahmegründe zulässig. 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 BAO für die Entscheidung über die Wiederaufnahme zuständige Behörde.

Im vorliegenden Berufungsfall hat die Abgabenbehörde das Verfahren gemäß § 303 Abs 1 BAO wieder aufgenommen, da Tatsachen und Beweismittel neu hervorgekommen seien

und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Nach Maßgabe des § 93 Abs 3 lit a BAO haben Bescheide uA eine Begründung zu enthalten. Erst die Begründung macht den Bescheid für den Abgabepflichtigen nachvollziehbar oder kontrollierbar. Die Bescheidbegründung ist für einen effizienten Rechtsschutz des Abgabepflichtigen von grundlegender Bedeutung. Der Abgabepflichtige soll nichträtseln müssen, warum ihm eine Abgabe vorgeschrieben wird (vgl Ritz⁵, BAO Kommentar, Tz 10 zu § 93 BAO). Die Begründung des Wiederaufnahmbescheides hat somit hinsichtlich des Neuerungstatbestandes das Neuherkommen bestimmt zu bezeichnender Tatsachen und Beweise einerseits sowie die Qualifikation dieser als für den Spruch des anders lautenden Bescheides bedeutsam andererseits zu enthalten.

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 (vgl zB VwGH 18.10.2007, ZI 2002/14/0104).

Keinesfalls reicht als Begründung der Hinweis oder die bloße Wiedergabe des Gesetzestextes des § 303 BAO (VwGH 6.7.1990, ZI 88/17/0059, UFS 13.8.2007, RV/0060-F/06).

Die Verpflichtung zur Anführung der Wiederaufnahmegründe in der Begründung ist nicht zuletzt deshalb notwendig, weil sich nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 18.10.2007, ZI 2002/14/0104) die Rechtsmittelbehörde 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 des Verfahrens rechtfertigen. Aufgabe der Rechtsmittelbehörde bei Entscheidungen über ein Rechtsmittel gegen die Wiederaufnahme von Amts wegen durch ein FA ist es daher zu prüfen, ob dieses Verfahren aus den im erstinstanzlichen Bescheid genannten Gründen wieder aufgenommen werden durfte, nicht jedoch, ob die Wiederaufnahme auch aus anderen Wiederaufnahmegründen zulässig gewesen wäre.

Im gegenständlichen Fall wurde die Wiederaufnahme der Verfahren damit begründet, dass neu hervorgekommen sei, dass die Bf nicht als Beamte der IAEA zu betrachten sei und folglich auch nicht in den Genuss der diesen zustehenden Steuerprivilegien komme. In diesem Zusammenhang wird auf eine am 27. Februar 2012 vorgelegte Bestätigung verwiesen. Dieser Bestätigung ist jedoch lediglich zu entnehmen, dass die Bf bei der IAEA in den Jahren 2006 bis 2009 Vollzeit beschäftigt war. Die Bestätigung gibt jedoch keinerlei Hinweise darauf, dass die Bf nicht als Beamte der IAEA zu betrachten sei.

Das einzige vorliegende Dokument, das den vom FA gezogenen Schluss rechtfertigen könnte, ist der Vertrag zwischen der Bf und der IAEA, welcher am 10. Februar 2009 übersandt wurde. Allerdings wurde dieser Vertrag in den Wiederaufnahmbescheiden nicht erwähnt und betrifft auch nur Zeiträume des Jahres 2006 bis Ende Jänner 2007.

Der Bf ist daher Recht zu geben, wenn sie ausführt, die angesprochene Bestätigung könne nicht als Grundlage für neu hervorgekommene Tatsachen angesehen werden.

Die Verfahren der Jahre 2007 – 2009 durften daher aus den vom FA angeführten Gründen nicht wiederaufgenommen werden.

Der Beschwerde war daher insoweit statzugeben und die Wiederaufnahmbescheide zu beheben.

Die auf Grund der Wiederaufnahme ergangene Sachbescheide betreffend Einkommensteuer 2007, 2008 und 2009 gehören somit nicht mehr dem Rechtsbestand an.

Die Beschwerde gegen die Sachbescheide war daher gemäß § 261 Abs 2 BAO mit Beschluss als gegenstandslos zu erklären.

Zulässigkeit einer Revision:

Gemäß Art 133 Abs 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des VwGH 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.

Im ggstdl Fall folgt das Erkenntnis in den zu lösenden Rechtsfragen (Zulässigkeit der Bescheidberichtigung gemäß § 293b BAO, Zulässigkeit der Wiederaufnahme) der Judikatur des VwGH (siehe oben). Somit liegt keine Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung vor, sodass die ordentliche Revision nicht zugelassen wird.

Wien, am 31. März 2016