

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. R in der Beschwerdesache AB, vertreten durch die Z Steuerberatungs GmbH, gegen die Bescheide des Finanzamtes Feldkirch betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 2003 und 2004 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer hat in den Jahren 2003 und 2004 ua. unter Progressionsvorbehalt steuerbefreite Auslandseinkünfte in Höhe von 50.547,42 € (2003) und 51.256,32 € (2004) erklärt.

Im Einkommensteuerbescheid 2003 und in der hinsichtlich des Jahres 2003 ergangenen, über einen hier nicht interessierenden Streitpunkt absprechenden Berufungsvorentscheidung sowie im Einkommensteuerbescheid 2004 wurden die angeführten Einkünfte erklärungsgemäß nur zur Ermittlung des auf die restlichen Einkünfte angewandten Steuersatzes herangezogen.

Im Zuge einer die Jahre 2003 bis 2008 umfassenden abgabenbehördlichen Prüfung gelangte der Prüfer ua. zur Auffassung, dass die bisher dem Progressionsvorbehalt unterzogenen ausländischen Einkünfte der inländischen Besteuerung (im ersten Halbjahr 2003 als Einkünfte aus selbständiger Arbeit und im zweiten Halbjahr 2003 sowie im Jahr 2004 als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit) unterliegen, woraufhin im wiederaufgenommenen Verfahren entsprechend geänderte Einkommensteuerbescheide erlassen wurden.

In den Wiederaufnahmebescheiden wurde begründend ausgeführt:

"Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte gem. § 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 im Spruch bezeichneten Bescheid zu ersehen. Die Wiederaufnahme wurde unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigskeitsgründen (§ 20 BAO) verfügt. Im vorliegenden Fall überwiegt das Interesse an der Rechtsrichtigkeit das Interesse auf Rechtsbeständigkeit. Die steuerlichen Auswirkungen können auch nicht als bloß geringfügig angesehen werden.

Die sich für die Finanzverwaltung ergebenden neuen Tatsachen, die zu einer Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 führen, sind im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung mit der Auftragsbuchnummer 121002/10 und der dazugehörigen Beilage "Feststellungen" dargestellt."

Im Betriebsprüfungsbericht wurde unter dem Punkt "Prüfungsabschluss" Folgendes ausgeführt:

"Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO

Hinsichtlich nachstehend angeführter Abgabenarten und Zeiträume wurden Feststellungen getroffen, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens erforderlich machen:

Abgabenart	Zeitraum	Feststellung
Einkommensteuer	2003-2008	Tz. 1, 2, 3

Die Wiederaufnahme erfolgt unter Bedachtnahme auf das Ergebnis der durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung und der sich daraus ergebenden Gesamtauswirkung. Im vorliegenden Fall können die steuerlichen Auswirkungen nicht als geringfügig angesehen werden. Bei der im Sinne des § 20 BAO vorgenommenen Interessensabwägung war dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteiinteresse an der Rechtskraft) einzuräumen."

Unter Tz 5 ("Wiederaufnahme") wurde ausgeführt:

"Die sich für die Finanzverwaltung ergebenden neuen Tatsachen sind bei den einzelnen Feststellungen sowie in der Beilage "Feststellungen" dargestellt."

Unter Tz 1 des Betriebsprüfungsberichtes wurde unter Hinweis auf die Beilage "Feststellungen" ausgeführt:

"Unter Berücksichtigung der vorgelegten Unterlagen und der gemachten Angaben (Verträge hinsichtlich der Anteilsverkäufe, Discloser Letter vom 26.6.2002 hinsichtlich des treuhändig gehaltenen Geschäftsanteils für die P AG, der Klärung der Beteiligungsverhältnisse im gesamten Firmengeflecht, Unterlagen und Angaben zur Geschäftsführertätigkeit für die P GmbH in der Schweiz, insbesondere die Angabe, dass kein weiterer Wohnsitz in der Schweiz vorliegt) ergeben sich für die Finanzverwaltung

neue Tatsachen, deren Kenntnis einen im Spruch anders lautenden Bescheid für die Veranlagungsjahre 2003 bis 2005 herbeigeführt hätte und eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 zur Folge hat."

Unter Tz 1 (Geschäftsführervergütung Schweiz) der Beilage "Feststellungen betreffend BP (ABNr. 121002/10)" wurde ausgeführt, dass die steuerliche Vertretung zu Beginn der Prüfung ersucht worden sei, die Besteuerung unter Progressionsvorbehalt zu begründen und weitere Fragen hinsichtlich eines möglichen Nebenwohnsitzes in der Schweiz und hinsichtlich der Arbeitszeiten zu klären. Mit Schreiben vom 2. März 2010 seien umfangreiche Unterlagen vorgelegt worden. Bei den in Rede stehenden Beträgen handle es sich um die Einkünfte aus der Geschäftsführertätigkeit für die P GmbH in M. Über eigene Anteile bzw. Anteile an der P AG sei der Abgabepflichtige bis zum 30. Juni 2003 wesentlich beteiligt gewesen. 75% der direkt gehaltenen Anteile an der "P GmbH" in der Schweiz seien im März 2003 von der "P AG" gekauft worden, 25% der Anteile seien treuhändig für die P AG gehalten worden. Die Anteile an der P AG seien mit "Share Purchase Agreement" vom 26. Juni 2003 bis auf einen Anteil von 24,5% an die C Ltd verkauft worden, die P AG sei in die C-P GmbH umgewandelt worden. Im Jahr 2005 seien alle Anteile an die C Ltd verkauft worden. Somit lägen nach österreichischem Recht im ersten Halbjahr 2003 Einkünfte aus selbstständiger Arbeit, ab dem zweiten Halbjahr 2003 bis zum Verkauf im Jahr 2005 Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit vor.

Zur Frage des Besteuerungsrechtes nach dem anzuwendenden Doppelbesteuerungsabkommen habe die steuerliche Vertretung angegeben, dass es sich bei den von der P GmbH ausbezahlten Bezügen um Einkünfte aus in der Schweiz ausgeübter nichtselbstständiger Arbeit handle, für die der Schweiz das Besteuerungsrecht zustehe. Die Grenzgängerregelung des Art. 15 Abs. 4 DBA-Schweiz sei mangels der tatbestandsgemäß geforderten Regelmäßigkeit der Rückkehr zum Wohnort nicht anwendbar. Die Tätigkeit in der Schweiz sei keinen festen zeitlichen Regeln unterlegen und sei vorwiegend und in unregelmäßigen Abständen sowie mit unregelmäßigen Reiseabfolgen bei Kunden ausgeübt worden. Ein Nebenwohnsitz in der Schweiz habe nicht bestanden. Die im Jahr 2003 bezogenen Einkünfte seien aus dem Lohnausweis ersichtlich. Weiters gehe daraus hervor, dass nicht die Quellensteuer von 3%, sondern eine Einkommensteuer von 25% einbehalten worden sei.

Zur Frage, von wo aus die Geschäftsführertätigkeit ausgeübt worden sei und ob an einem Arbeitstag, der in der Schweiz verbracht worden sei, am Abend eine Rückkehr zum Wohnort nach Österreich erfolgt sei bzw. ob es andernfalls entsprechende Aufzeichnungen (Fahrtenbuch, Hotelrechnungen) gebe, sei mitgeteilt worden, dass die Geschäftsführertätigkeit entweder am Firmensitz der P GmbH oder - und in erster Linie - bei Kunden in der Schweiz ausgeübt worden sei. In den Anlagen seien auszugsweise Belege über Aufenthalte in der Schweiz enthalten. Aufgrund der regen Reisetätigkeit auch außerhalb der Schweiz habe er Kundenbesuche in der Schweiz vielfach mit Flugreisen ab Zürich verbunden.

Die angeführten Belege hätten nicht direkt der Geschäftsführertätigkeit für die P GmbH zugeordnet werden können, weitere Angaben seien nicht gemacht worden. Unter auszugsweiser Wiedergabe einer Entscheidung des unabhängigen Finanzsenates (RV/0161-F/06) ging der Prüfer von einem österreichischen Besteuerungsrecht aus und wies darauf hin, dass sich für das Finanzamt somit neue Tatsachen ergeben hätten, deren Kenntnis im Spruch anders lautende Bescheide für die Veranlagungsjahre 2003 bis 2005 bewirkt hätte.

Gegen die Bescheide betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 2003 und 2004 wurde Berufung erhoben. Begründend wurde ausgeführt, eine amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO sei nur möglich, wenn einer von drei Wiederaufnahmetatbeständen erfüllt sei. Bei diesen drei Wiederaufnahmetatbeständen handle es sich um den Erschleichungstatbestand, den Neuerungstatbestand und den Vorfragentatbestand. Im Spruch eines die Wiederaufnahme eines Verfahrens verfügenden Bescheides sei der Wiederaufnahmetatbestand zu nennen, dieser sei sohin Spruchbestandteil (Stoll, BAO, Kommentar, 2957). Die Abgabenbehörde erster Instanz habe somit die Grundlagen für das Fällen einer Ermessensentscheidung zu schaffen. Dazu müsse sie entscheiden, welcher Wiederaufnahmetatbestand tatsächlich erfüllt worden sei, um die gesetzlich geforderte Abwägung im Rahmen der Ermessensentscheidung vornehmen zu können.

Die angefochtenen Bescheide verwiesen in ihrer Begründung formelhaft auf die Ausführungen des Prüfberichtes bzw. der im Zuge der Betriebsprüfung aufgenommenen Niederschrift. Dies sei grundsätzlich zulässig, sodass in weiterer Folge zu prüfen sei, ob die in den Bescheiden bezeichneten Dokumente (Prüfbericht, Niederschrift) die erforderlichen Begründungsinhalte aufwiesen.

Die auf Seite 3 des Prüfberichtes gemachten Angaben ließen erkennen, dass die Abgabenbehörde die Wiederaufnahmbescheide auf den Neuerungstatbestand stützen habe wollen. Dabei werde aber übersehen, dass die bezughabenden Einkünfte entsprechend den gesetzlichen Vorgaben in den bezughabenden Steuererklärungen als Progressionseinkünfte erklärt worden seien und der Behörde somit bekannt gewesen seien. Dies scheine die Behörde auch so zu sehen, hätte sie doch sonst nicht irgendwelche Details in Zusammenhang mit diesen Einkünften herausgegriffen, die ihr noch nicht bekannt gewesen sein mögen, um die Verwirklichung des Neuerungstatbestandes zu begründen. Wenn die Verwirklichung des Neuerungstatbestandes durch Verweis auf allenfalls noch nicht bekannte Details möglich wäre, würde die Regelung des § 303 Abs. 4 BAO ad absurdum geführt, wäre es dann doch der Behörde jederzeit möglich, durch Hinweis auf ein unbedeutendes Sachverhaltselement eine Wiederaufnahme zu verfügen.

Die angefochtenen Bescheide erwiesen sich somit als rechtswidrig, weil der herangezogene Wiederaufnahmetatbestand nicht identifizierbar sei.

In einem weiteren Schritt hätte nunmehr die Behörde die vom Gesetz geforderte Ermessensentscheidung treffen müssen und hätte dabei zu begründen gehabt, wieso im gegenständlichen Fall dem Aspekt der Rechtssicherheit Vorrang vor jenem der Billigkeit einzuräumen gewesen sei. Dies sei gänzlich unterblieben, sodass die angefochtenen Bescheide auch aus diesem Grund rechtswidrig seien. Die Wiedergabe der Rechtslage in der Bescheidbegründung vermöge die im Einzelfall unter Berücksichtigung der ganz konkreten Umstände erforderliche Interessensabwägung keinesfalls zu ersetzen, sodass die Begründung der Ermessensübung gänzlich fehle.

Das Finanzamt hat die Berufungen mit Berufungsvoentscheidungen als unbegründet abgewiesen. Begründend wurde neben rechtlichen Erwägungen ausgeführt, dass eine Tatsache dann als neu hervorgekommen gelte, wenn sie im ursprünglichen Veranlagungsverfahren noch nicht bekannt gewesen sei. Die bezughabenden ausländischen Einkünfte seien entsprechend den Steuererklärungen als Progressionseinkünfte veranlagt worden. Aus den Einkommensteuererklärungen 2003 und 2004 und deren Beilagen seien die rechtlichen Grundlagen und der zugrunde gelegte Sachverhalt für die dem Progressionsvorbehalt unterzogenen ausländischen Einkünfte nicht ersichtlich gewesen. Erfolge die Veranlagung unter Zugrundelegung des vom Abgabepflichtigen bekannt gegebenen Sachverhaltes, liege keine ausreichende Offenlegung vor, wenn nur die Höhe der Einkünfte aus den Steuererklärungen zu entnehmen sei. Die Behörde sei daher bei der Veranlagung zur Einkommensteuer für die Jahre 2003 und 2004 ohne weitere Erhebungen - und darauf kommt es entscheidend an - nicht in der Lage gewesen, zu der im wieder aufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung zu gelangen.

Führe das Finanzamt erst später Ermittlungen durch und ergebe sich erst später durch die Vorlage von Unterlagen, dass die Besteuerung der Einkünfte unter Progressionsvorbehalt zu Unrecht erfolgt sei, so sei eine Wiederaufnahme aufgrund der erst später festgestellten Tatsachen zulässig (vgl. VwGH 8.9.1983, 81/15/33).

Aufgrund der im Zuge der Betriebsprüfung vorgelegten Unterlagen und gemachten Angaben (Verträge hinsichtlich der Anteilsverkäufe, Discloser Letter vom 26.6.2002 hinsichtlich des treuhändig gehaltenen Geschäftsanteils für die P AG, der Klärung der Beteiligungsverhältnisse im gesamten Firmengeflecht, Unterlagen und Angaben zur Geschäftsführung für die P AG in der Schweiz, insbesondere der Angabe, dass kein weiterer Wohnsitz in der Schweiz vorliegt) sei nicht von Einkünften auszugehen gewesen, die dem Progressionsvorbehalt unterlägen, sondern von Einkünften, die in Österreich unter Anrechnung der bezahlten Quellensteuer zu versteuern seien.

Dem Einwand, dass der Wiederaufnahmegrund im Spruch der Wiederaufnahmebescheide nicht identifizierbar sei, sei entgegenzuhalten, dass es nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ausreiche, wenn der Wiederaufnahmetatbestand dem Betriebsprüfungsbericht zu entnehmen sei (VwGH 20.6.1990, 90/16/0003).

In den angefochtenen Bescheiden sei auf den BP-Bericht und die dazugehörende Beilage verwiesen worden. Im BP-Bericht und in der Beilage "Feststellungen betreffend AB (ABNr. 121002/10) seien nicht nur die geänderte rechtliche Beurteilung und der ihr zugrunde gelegte Sachverhalt dargelegt worden, sondern auch konkret dargelegt worden, dass die der geänderten rechtlichen Beurteilung zugrunde gelegten Sachumstände erstmals im Zuge der Prüfung bzw. erst nach Erlassung der wiederaufzunehmenden Abgabenbescheide hervorgekommen seien (Tz 1 des BP-Berichtes).

Die verfügte Wiederaufnahme der Verfahren sei somit durch unmissverständliche Hinweise, welche Tatsachen und Beweismittel neu hervorgekommen seien, begründet. Zudem habe der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 28.2.2012, 2008/15/0005, ausgeführt, dass aus dem im BP-Bericht gegebenen Hinweis auf einzelne Textziffern auf eine Wiederaufnahme gemäß § 303 Abs. 4 BAO zu schließen sei, dass das Finanzamt die Wiederaufnahme auf den Neuerungstatbestand gestützt habe.

Davon, dass die vom Gesetz geforderte Ermessensübung gänzlich unterblieben sei, könne keine Rede sein. Die Wiederaufnahme sei unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitssgründen (§ 20 BAO) verfügt worden. Ziel der amtswegigen Wiederaufnahme sei ein insgesamt rechtmäßiges Ergebnis. Daher sei grundsätzlich dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit gegenüber dem der Rechtsbeständigkeit der Vorzug einzuräumen. Im konkreten Fall hätte es dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung in grober Weise widerstrebt, wäre keine Wiederaufnahme des Verfahrens verfügt worden. Im Hinblick auf die Verschuldensfrage sei auch zu berücksichtigen gewesen, dass es auch am Berufungsführer gelegen gewesen wäre, entsprechende konkrete Angaben zu den Progressionseinkünften zu machen. Die Ermessensübung liege innerhalb des gesetzlichen Ermessensspielraumes und rechtfertige - gerade auch in Anbetracht der keineswegs bloß geringfügigen steuerlichen Folgen (das Gewicht eines Wiederaufnahmegrundes, der sich auf mehrere Jahre auswirke, sei nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht je Verfahren, sondern in seiner Gesamtheit zu beurteilen) - die Beseitigung der Rechtskraft. Es sei daher der Zweckmäßigkeit im Rahmen der Ermessensübung Vorrang einzuräumen gewesen.

Mit Schreiben vom 29. Juli 2013 wurde die Entscheidung über die Berufungen durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz beantragt. Begründend wurde ausgeführt, dass das im Zuge der Verfügung einer Wiederaufnahme geübte Ermessen zu begründen sei. Im gegenständlichen Fall enthalte die Begründung der angefochtenen Bescheide lediglich den formelhaften Hinweis, dass die Wiederaufnahme unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitssgründen verfügt worden wäre. Im vorliegenden Fall würde das Interesse an der Rechtsrichtigkeit das Interesse auf Rechtsbeständigkeit überwiegen. Damit gebe die Behörde aber lediglich das Ergebnis ihres Ermessensübungsprozesses bekannt, ohne den Prozess der Ermessensübung zu begründen. Gerade die Begründung der Ermessensübung sei aber für die Überprüfbarkeit des Bescheides von entscheidender Bedeutung, sodass die Behörde gehalten wäre, ihre diesbezüglichen Überlegungen und Wertungen in der Begründung offen zu legen. Dies sei unterblieben. Nachdem im BP-

Bericht bzw. in dessen Beilage "Feststellungen" lediglich die neu hervorgekommenen Tatsachen bezeichnet seien, könne auch der Verweis auf den BP-Bericht diesen Begründungsmangel nicht heilen, zumal auch im BP-Bericht lediglich zum Ausdruck gebracht werde, dass bei der vorgenommenen Interessenabwägung dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit der Vorrang eingeräumt worden sei.

Damit sei evident, dass der Vorgang der Ermessensübung in der Bescheidbegründung nicht dargetan worden sei, wie dies vom Gesetz verlangt werde. Insbesondere sei nicht lediglich festzustellen, dass den Gesichtspunkten der Zweckmäßigkeit der Vorrang eingeräumt worden sei, sondern aus welchen Gründen dies erfolgt sei. Ein Hinweis auf pekuniär nicht unbedeutende Auswirkungen einer allfälligen Wiederaufnahme könne zur Begründung nicht herangezogen werden, weil der Betrag im Wesentlichen die Bedeutung habe, eine Wiederaufnahme von vornherein zu verunmöglichen, wenn der Abgabenbetrag nur unbedeutend sei, weil diesfalls von vornherein Unzweckmäßigkeit gegeben wäre.

Im gegenständlichen Fall seien die Begründungsmängel von besonderer Bedeutung, weil sich die Abgabenbehörde I. Instanz schließlich einer sich sukzessive entwickelnden Judikatur zum Grenzgängerbegriff angeschlossen habe. Diese Judikatur beschäftige sich insbesondere mit dem Element der Regelmäßigkeit in der Vorschrift des Art. 15 Abs. 4 DBA-Schweiz, sowie mit der Frage, wie der Tätigkeitsort in der Schweiz erreicht werde. Nachdem im gegenständlichen Fall nur äußerst sporadisch Tätigkeiten in der Schweiz ausgeübt worden seien und dies weitgehend bei Kunden, sei nach Beurteilung des Berufungswerbers der Tatbestand des Art. 15 Abs. 4 DBA-Schweiz gar nicht erfüllt. Auch wenn der UFS in späterer Judikatur (UFS vom 27.2.2007, RV/0161-F/06) die Grenzgängereigenschaft eines lediglich sporadisch tätigen Gesellschafter-Geschäftsführers in der Schweiz auch dann als gegeben erachtet habe, wenn dieser zur Erfüllung seiner Tätigkeit entweder von seinem Wohnort zum Tätigkeitsort in die Schweiz fahre bzw. nach der Ausübung der Tätigkeit an seinen Wohnort zurückkehre, so sei dies doch eine Interpretation, die jedenfalls für die Jahre 2003 und 2004 nicht dem allgemeinen Verständnis des Grenzgängerbegriffes entsprochen habe. Wenn auch im gegenständlichen Fall materiell vom Vorliegen der Grenzgängereigenschaft ausgegangen werden sollte, wäre allerdings vor allem in Hinblick auf die durch die spätere Judikatur des UFS geprägte Bewertung des Sachverhaltes zwingender Anlass gewesen, dies im Zuge der Ermessensübung zu relevieren. Nachdem dies nicht erfolgt sei, würden sich die angefochtenen Bescheide somit bereits aus diesem Grund als rechtswidrig erweisen.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Vorauszuschicken ist: Mit 1. Jänner 2014 wurde der unabhängige Finanzsenat gemäß Art. 151 Abs. 1 Z 8 B-VG aufgelöst. Die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31. Dezember 2013 bei dieser Behörde anhängigen Verfahren ging auf das Bundesfinanzgericht über. Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31. Dezember 2013 beim unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen

Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden iSd Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

§ 303 BAO in der vom Finanzamt angewandten Fassung lautet auszugsweise wie folgt:

"(1) 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*
- b) *Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im abgeschlossenen Verfahren ohne grobes Verschulden der Partei nicht geltend gemacht werden konnten, 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.

...

(4) Eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen ist 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."

Mit dem Finanzverwaltungsgerichtsbarkeitsgesetz 2012 (FVwGG 2012), BGBl. I Nr. 14/2013, wurde die Bestimmung des § 303 BAO geändert und lautet nunmehr auszugsweise wie folgt:

"(1) Ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren kann auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn

- a) *der Bescheid durch eine gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonstwie erschlichen worden ist, oder*
- b) *Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind, oder*
- c) *der Bescheid von Vorfragen (§ 116) abhängig war und nachträglich über die Vorfrage von der Verwaltungsbehörde bzw. dem Gericht in wesentlichen Punkten anders entschieden worden ist,*

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

Gemäß § 323 Abs. 37 BAO tritt die Bestimmung des § 303 BAO idF BGBl. I Nr. 14/2013, mit 1. Jänner 2014 in Kraft und ist, soweit sie Beschwerden betrifft, auch auf alle an

diesem Tag unerledigten Berufungen und Devolutionsanträge anzuwenden. Bezuglich der Voraussetzungen für eine amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens ist damit gegenüber der bis zum Inkrafttreten des § 303 Abs. 1 BAO idF BGBI. I Nr. 14/2013, anzuwendenden Bestimmung des § 303 Abs. 4 BAO idF vor dem FVwGG 2012 keine Änderung eingetreten. Die zu § 303 Abs. 4 BAO idF vor dem FVwGG 2012 ergangene Rechtsprechung ist auf die im Beschwerdefall anzuwendende Rechtslage daher gleichermaßen anwendbar.

Die Entscheidung über die Wiederaufnahme steht nach § 305 BAO idF BGBI. I Nr. 14/2013, der Abgabenbehörde zu, die für die Erlassung des nach § 307 Abs. 1 BAO aufzuhebenden Bescheides zuständig war oder vor Übergang der Zuständigkeit als Folge einer Bescheidbeschwerde oder einer Säumnisbeschwerde (§ 284 Abs. 3 BAO) zuständig gewesen wäre.

Bei Entscheidungen über eine Beschwerde gegen eine amtswegige Wiederaufnahme ist daher nur zu prüfen, ob das Verfahren aus den vom Finanzamt herangezogenen Gründen wieder aufgenommen werden durfte, nicht jedoch, ob die Wiederaufnahme auch aus anderen Wiederaufnahmegründen zulässig gewesen wäre. Es dürfen nur die gleichen Umstände (die gleichen tatsächlichen Grundlagen) einer anderen rechtlichen Wertung unterzogen werden (vgl. VwGH 26.4.2012, 2009/15/0119, mit Verweis auf VwGH 14.5.1991, 90/14/0262). Liegt der vom Finanzamt angenommene Wiederaufnahmegrund nicht vor oder hat dieses die Wiederaufnahme tatsächlich auf keinen Wiederaufnahmegrund gestützt, ist der Bescheid im Rechtsmittelverfahren ersatzlos aufzuheben (vgl. VwGH 19.9.2007, 2004/13/0108). Verweist das Finanzamt in der Begründung des Wiederaufnahmebescheides (zulässigerweise) auf den Betriebsprüfungsbericht, müssen sich die entsprechenden Tatsachen aus diesem ergeben (vgl. VwGH 26.4.2007, 2002/14/0075).

Im Falle von bloß mangelhaften Bescheidausführungen ist ein vom Finanzamt (erkennbar) herangezogener Wiederaufnahmegrund im Rechtsmittelverfahren zu prüfen und zu würdigen und sind gegebenenfalls auch die dazu erforderlichen Ergänzungen vorzunehmen (vgl. VwGH 19.12.2012, 2009/13/0226). Eine solche Ergänzung einer mangelhaften Begründung der vom Finanzamt tatsächlich herangezogenen Wiederaufnahmegrundlagen stellt daher auch kein unzulässiges Auswechseln von Wiederaufnahmegründen dar (vgl. VwGH 17.12.2008, 2006/13/0114), zumal dem Bundesfinanzgericht innerhalb der "Sache" volle Entscheidungsbefugnis im Sinne des § 279 BAO zukommt (vgl. VwGH 21.12.2011, 2009/13/0159).

Das Finanzamt hat die angefochtenen Wiederaufnahmebescheide unter Hinweis auf die im Betriebsprüfungsbericht bzw. der Niederschrift angeführten Feststellungen über das Ergebnis der durchgeföhrten abgabenbehördlichen Prüfung begründet und darauf hingewiesen, dass die sich für die Finanzverwaltung ergebenden neuen Tatsachen, die zu einer Wiederaufnahme des Verfahrens geführt hätten, im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung und der dazugehörenden Beilage "Feststellungen" dargestellt seien.

Im Betriebsprüfungsbericht (Tz 1) wurde ausgeführt, dass sich für die Finanzverwaltung unter Berücksichtigung der vorgelegten Unterlagen und der gemachten Angaben (Verträge hinsichtlich der Anteilsverkäufe, Discloser Letter vom 26.6.2002 hinsichtlich des treuhändig gehaltenen Geschäftsanteils für die P AG, der Klärung der Beteiligungsverhältnisse im gesamten Firmengeflecht, Unterlagen und Angaben zur Geschäftsführertätigkeit für die P GmbH in der Schweiz, insbesondere die Angabe, dass kein weiterer Wohnsitz in der Schweiz vorliegt) neue Tatsachen ergeben hätten, deren Kenntnis im Spruch anders lautende Bescheide für die strittigen Jahre herbeigeführt hätte und eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO zur Folge hätte. In der Beilage zum Prüfungsbericht wurde unter Darlegung des die Geschäftsführertätigkeit betreffenden Vorhalteverfahrens und des sich daraus ergebenden Sachverhaltes sowie der zur Frage der Grenzgängereigenschaft eines Geschäftsführers ergangenen Entscheidung des unabhängigen Finanzsenates vom 27. Februar 2007, RV/0161-F/06, festgehalten, dass die Einkünfte aus der Geschäftsführertätigkeit des Beschwerdeführers nicht wie bisher im Wege des Progressionsvorbehaltes zu erfassen seien, sondern im ersten Halbjahr als Einkünfte aus selbstständiger Arbeit, in der Folge als solche aus nichtselbstständiger Arbeit der inländischen Besteuerung unterlägen.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes lässt der in einem Betriebsprüfungsbericht gegebene Hinweis auf einzelne Textziffern im Zusammenhang mit der Wiederaufnahme eines Verfahrens gemäß § 303 BAO im Regelfall den Schluss zu, dass das Finanzamt die Wiederaufnahme auf den Neuerungstatbestand gestützt hat und die in den einzelnen Textziffern getroffenen Prüfungsfeststellungen jenen Tatsachenkomplex bilden, der nach Ansicht des Finanzamtes im Zuge der Prüfung neu hervorgekommen ist (vgl. VwGH 28.2.2012, 2008/15/0005, und VwGH 4.3.2009, 2008/15/0327).

Weshalb dies gegenständlich nicht der Fall sein sollte, ist nicht erkennbar. Auch wenn das Finanzamt den Neuerungstatbestand nicht expressis verbis als Wiederaufnahmegrund angeführt hat, ist offenkundig, dass die Wiederaufnahme auf diesen gestützt wurde, ist doch sowohl in der Begründung der angefochtenen Wiederaufnahmbescheide als auch im Prüfungsbericht als auch in der Beilage auf die verwiesen wird, jeweils die Rede davon, dass sich für das Finanzamt "neue Tatsachen" ergeben hätten und wurden dort auch mit dem Sachverhalt der abgeschlossenen Verfahren zusammenhängende tatsächliche Umstände betreffend die Geschäftsführertätigkeit in der Schweiz angeführt, die Tatsachen im Sinne des § 303 BAO darstellen. Damit ist der im Rahmen der abgabenbehördlichen Prüfung als neu hervorgekommen beurteilte Tatsachenkomplex in unzweifelhafter Weise festgelegt worden. Dem Einwand, der herangezogene Wiederaufnahmetatbestand sei nicht identifizierbar, kommt somit keine Berechtigung zu.

Dass dem Finanzamt die für die Zuordnung des Besteuerungsrechtes an den Geschäftsführereinkünften, konkret die für die Beurteilung der Grenzgängereigenschaft im Sinne des Art. 15 Abs. 4 DBA-Schweiz in der hier anzuwendenden Fassung maßgeblichen Umstände bereits bei der Erlassung der ursprünglichen

Einkommensteuerbescheide der Jahre 2003 und 2004 bekannt gewesen wären, ist nicht erkennbar. Allein aus dem Ausweis von dem Progressionsvorbehalt unterliegenden Einkünften in der Einkommensteuererklärung können diese Umstände jedenfalls nicht abgeleitet werden und kann somit auch keine Rede davon sein, dass sich das Finanzamt lediglich auf unbedeutende Sachverhaltselemente gestützt hätte, um die Wiederaufnahme zu verfügen.

Aus dem Zusammenhang mit den Ausführungen in der Beilage zum Betriebsprüfungsbericht ergibt sich zweifelsfrei, dass der Prüfer und ihm folgend das Finanzamt aufgrund der im Zuge des Prüfungsverfahrens vorgelegten Unterlagen sowie der in diesem Zusammenhang gemachten Angaben zur Auffassung gelangt sind, dass die Voraussetzungen für die Anwendung der Grenzgängerregelung des Art. 15 Abs. 4 DBA-Schweiz in der in den Streitjahren anzuwendenden Fassung erfüllt sind und das Besteuerungsrecht diesbezüglich daher Österreich und nicht der Schweiz zusteht. Dass auch Geschäftsführerbezüge, die aufgrund einer wesentlichen Beteiligung nach innerstaatlichem Recht zu den Einkünften aus selbstständiger Arbeit zählen, abkommensrechtlich unter die für Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit maßgebliche Bestimmung des Art. 15 DBA-Schweiz fallen und gegebenenfalls daher auch die Grenzgängerregelung des Art. 15 Abs. 4 DBA-Schweiz zur Anwendung kommt, hat der Verwaltungsgerichtshof bereits im Erkenntnis vom 20. September 2001, 2000/15/0116, ausgesprochen. Ebenso hat der unabhängige Finanzsenat bereits in der einen Musiklehrer betreffenden Entscheidung vom 3. Mai 2000, RV 891/1-V6/99, zum Ausdruck gebracht, dass bei der Beurteilung der in Art. 15 Abs. 4 DBA-Schweiz geforderten Voraussetzung, dass der Arbeitnehmer "sich üblicherweise an jedem Arbeitstag" von seinem Wohnort an den im anderen Staat gelegenen Arbeitsort begibt, auf die auf das konkrete Dienstverhältnis bezogene Zahl der Arbeitstage abzustellen sei und diesem Erfordernis auch dann Genüge getan werde, wenn ein Abgabepflichtiger sich üblicherweise an jedem Arbeitstag (an dem er die konkrete nichtselbstständige Tätigkeit ausübt) vom Wohnort zum Arbeitsort und sodann (ohne dort zu nächtigen) wieder zurück begebe. Eine bestimmte Mindestzahl von Arbeitstagen oder eine entsprechende Regelmäßigkeit lässt sich daraus nicht ableiten. Dies hat der unabhängige Finanzsenat auch in der einen ebenfalls nur sporadisch tätigen Gesellschafter-Geschäftsführer betreffenden Entscheidung vom 27. Februar 2007, RV/0161-F/06, ausgesprochen. Dass der Beschwerdeführer nicht (üblicherweise) arbeitstäglich zwischen Wohnort und Arbeitsort gependelt wäre, sondern in der Schweiz genächtigt hätte, wurde auch von der steuerlichen Vertretung nicht behauptet und wurden die diesbezüglichen Feststellungen des Prüfers auch in keiner Weise widerlegt. Somit waren die Voraussetzungen für eine Behandlung als Grenzgänger im Sinne des Art. 15 Abs. 4 DBA-Schweiz in den Streitjahren aber erfüllt und kann insoweit daher auch kein Zweifel darüber bestehen, dass die im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung neu hervorgekommenen Tatsachen geeignet waren, im Spruch anders lautende Bescheide herbeizuführen.

Die Ermessensübung hat das Finanzamt mit dem grundsätzlichen Vorrang des Prinzips der Rechtsrichtigkeit sowie den nicht geringfügigen steuerlichen Auswirkungen begründet.

Nach § 20 BAO sind Ermessensentscheidungen innerhalb der Grenzen, die das Gesetz dem Ermessen zieht, nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Dabei ist dem Begriff "Billigkeit" die Bedeutung von Angemessenheit in Bezug auf berechtigte Interessen der Partei und dem Begriff "Zweckmäßigkeit" das öffentliche Interesse, insbesondere an der Einhebung der Abgaben, beizumessen (vgl. VwGH 24.2.2011, 2009/15/0161, mwN). Ziel einer amtswegigen Wiederaufnahme ist es, insgesamt ein rechtmäßiges Ergebnis zu erreichen (vgl. VwGH 17.12.2008, 2006/13/0114, mwN). Bei der Ermessensübung ist daher grundsätzlich dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit zu geben (vgl. Ritz, BAO, 5. Aufl., § 303 Tz 67, mwN).

Nur im Falle der Geringfügigkeit des hervorgekommenen Änderungsbedarfes hat ein Eingriff in die Rechtskraft eines Bescheides zu unterbleiben. Dabei ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes das Gewicht eines Wiederaufnahmegrundes, der sich auf mehrere Jahre auswirkt, in der Regel nicht je Verfahren, sondern in seiner Gesamtheit zu beurteilen (vgl. VwGH 24.2.2010, 2005/13/0015, mwN).

Dass bei den im Prüfbericht dargestellten steuerlichen Auswirkungen, konkret der Besteuerung von Einkünften in Höhe von 50.547,42 € (2003) bzw. 51.256,32 € (2004) anstelle der Erfassung im Wege des Progressionsvorbehalt von Geringfügigkeit nicht die Rede sein kann, bedarf keiner näheren Erörterung. Dabei ist auch zu berücksichtigen, dass die steuerlichen Auswirkungen in den Streitjahren zur Gänze auf den angeführten Wiederaufnahmegründen und nicht auf anderen rechtlichen Beurteilungen beruhen. Die Frage der Verhältnismäßigkeit stellt sich insoweit nicht.

Mit dem Hinweis auf die sich erst sukzessive entwickelnde Judikatur zum Grenzgängerbegriff bzw. dass die vom unabhängigen Finanzsenat in der Entscheidung vom 27.2.2007, RV/0161-F/06, vertretene Auffassung jedenfalls nicht dem in den Jahren 2003 und 2004 vertretenen allgemeinen Verständnis des Grenzgängerbegriffes entsprochen habe, kann in diesem Zusammenhang kein ermessenrelevanter Umstand erblickt werden, ergibt sich dieses Verständnis doch auch schon aus der oben angeführten früheren Rechtsprechung des unabhängigen Finanzsenates.

Im Hinblick auf den durch die Erklärung der trotz inländischem Besteuerungsrecht als lediglich dem Progressionsvorbehalt unterliegende Einkünfte bewirkten Steuervorteil kann auch nicht in Zweifel gezogen werden, dass das Finanzamt dem öffentlichen Interesse an der Rechtmäßigkeit der Besteuerung zurecht den Vorrang vor der Rechtsbeständigkeit eingeräumt hat. Im Übrigen hat auch die steuerliche Vertretung keine unter dem Gesichtspunkt der Unbilligkeit zu berücksichtigenden Umstände aufgezeigt und kann die Ermessensübung daher nicht als rechtswidrig erkannt werden.

Die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer 2003 und 2004 stellt sich sohin gesamthaft gesehen als rechtmäßig dar und waren die dagegen erhobenen Beschwerden daher als unbegründet abzuweisen.

Zulässigkeit der Revision

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichts 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 uneinheitlich beantwortet wird.

Die Beurteilung der Zulässigkeit der Wiederaufnahme der Verfahren fußt auf der im Erkenntnis angeführten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sowie auf nicht über den Einzelfall hinaus bedeutsamen Sachverhaltsfeststellungen. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung im Sinne des Artikel 133 Abs. 4 B-VG wird dadurch nicht berührt. Eine ordentliche Revision ist daher nicht zulässig.

Feldkirch, am 13. November 2015