

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache Bf, Adresse, vertreten durch KPMG Alpen-Treuhand GmbH Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, Kudlichstraße 41, 4020 Linz, über die Beschwerden vom 24.02.2011, gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt A vom 28.01.2011 über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2005, 2006 und 2007 sowie Einkommensteuer für die Jahre 2005, 2006 und 2007, zu Recht erkannt:

- Der Beschwerde gegen die Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2005, 2006 und 2007 wird stattgegeben.
- Die Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahren betreffend Einkommensteuer für 2005, 2006 und 2007 werden aufgehoben;

beschlossen:

- Die Beschwerden gegen die Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2005, 2006 und 2007 werden zurückgewiesen.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art 133 Abs 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (Bf) - Herr Bf - war in den Streitjahren 2005 bis 2007 bei der Handelsgesellschaft B GmbH mit Sitz in C beschäftigt und erklärte für diese Jahre neben Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, Einkünfte aus selbständiger Arbeit und Einkünfte aus ausländischen Kapitalanlagen.

In den Einkommensteuererklärungen für 2005 vom 19.12.2006, für 2006 vom 09.11.2007 und für 2007 vom 13.09.2008 machte der Bf ua bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit Werbungskosten in Höhe von jeweils 2.190 € geltend und wies Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Höhe von 306,09 € (2005), 285,89 € (2006) bzw 704,85 € (2007) aus.

Die Veranlagung der Einkommensteuer für die Jahre 2005, 2006 und 2007 erfolgte in den Einkommensteuerbescheiden vom 18.01.2007 (2005), 14.11.2007 (2006) und 16.09.2008 (2007) erklärungsgemäß.

Mit Vorhalt ("Ersuchen um Ergänzung") vom 15.12.2010 wurde der Bf bezüglich der Jahre 2003 bis 2008 im Wesentlichen ersucht, Fragen bezüglich geltend gemachter Werbungskosten (ua Handelsvertreterpauschalierung, Computer, Nachrichtenspesen, Bürobedarf/Arbeitsmittel, sonstige Aufwendungen, Raumkosten, Miet- und Pacht Aufwand, Reise- und Fahrtspesen, Personalaufwand, Beratungsleistungen und EDV-Schulungen) zu beantworten und zum Nachweis der Richtigkeit der gemachten Angaben geeignete Unterlagen zu übermitteln. Die Frist zur Beantwortung wurde mit 21.01.2011 angegeben und um rechtzeitige Verständigung für den Fall ersucht, dass aus wichtigen Gründen der festgesetzte Termin nicht eingehalten werden könne.

Mit Schreiben vom 21.12.2010 ("Zweite Ergänzung des Vorlageantrages vom 01.12.2010") (Anmerkung: das Jahr 2008 betreffend) übermittelte der steuerliche Vertreter des Bf unter anderem auch eine "weitere Stellungnahme zum Vertreterpauschale" und eine "Arbeitsbestätigung" vom 20.12.2007 des Arbeitgebers des Bf (B GmbH), in der bestätigt wurde, dass der Bf in der B GmbH im Jahr 2007 überwiegend im Außendienst zum Zweck der Anbahnung von Geschäften und zur Kundenbetreuung tätig gewesen sei.

Mit Schriftsatz vom 21.01.2011 (Freitag), eingegangen beim Finanzamt A am 24.01.2011 (Montag), ersuchte der steuerliche Vertreter des Bf in Anbetracht des Umfangs der angeforderten Unterlagen und der beruflichen Überlastung des Bf um Erstreckung der Frist bis Ende Februar 2011.

Mit Bescheid vom 28.01.2011 wurde das Fristerstreckungsansuchen im Wesentlichen mit der Begründung abgewiesen, dass der Vorhalt nicht so umfangreich sei, dass er grundsätzlich nicht innerhalb eines Monats (32 Tage) beantwortet werden könne und der Antragsteller steuerlich vertreten sei. Der Bf hätte seinem steuerlichen Vertreter Unterlagen problemlos übermitteln können; da Belege aufzubewahren seien, sei kein merklicher Zeitaufwand erkennbar. Sofern Bestätigungen seitens des Arbeitgebers bezüglich des Dienstortes (eventuell Kalenderaufzeichnungen) gefragt seien, hätte dies beispielsweise durch einen kurzen Anruf erledigt werden können.

Mit den Bescheiden über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2005, 2006 und 2007 vom 28.01.2011 wurde das Verfahren hinsichtlich der Einkommensteuer für das Jahr 2005 (Bescheid vom 18.01.2007), Einkommensteuer für das Jahr 2006 (Bescheid vom 14.11.2007) und Einkommensteuer für das Jahr 2007 (Bescheid vom 16.09.2008) wieder aufgenommen. In der Begründung wurde im Wesentlichen darauf hingewiesen, dass der Vorhalt vom 15.12.2010 nicht beantwortet (Anm.: Fristverlängerung abgewiesen) worden sei und daher diverse Ausgaben steuerlich nicht geltend gemacht werden könnten.

In den mit gleichem Datum (28.01.2011) erlassenen Einkommensteuerbescheiden 2005, 2006 und 2007 wurden die Werbungskosten lediglich mit dem Pauschbetrag

(132 €) berücksichtigt und die Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Höhe von 3.663,35 € (2005), 4.398,08 € (2006) bzw 4.618,27 € (2007) festgesetzt. In der Begründung wurde ausgeführt, dass das Schreiben vom 15.12.2010 nicht beantwortet worden sei und die geltend gemachten Ausgaben aufgrund der unterlassenen Mitwirkungspflichten nicht anzuerkennen seien, wobei die Begründung des Einkommensteuerbescheides 2007 mit Schriftsatz vom 21.02.2011 nachgereicht und vom steuerlichen Vertreter am 22.02.2011 übernommen wurde.

Mit Schreiben vom 24.02.2011 erhob der steuerliche Vertreter des Bf Berufung (nunmehr: Beschwerde) gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2005 vom 28.01.2011 und beantragte,

- Vortragshonorare in Höhe von 608,91 € (Beilage zur Einkommensteuererklärung 2005: 688,91 €) in Ansatz zu bringen,
- "Raumkosten" (Beilage zur Einkommensteuererklärung 2005: 616,46 €) in Höhe von 400,97 € sowohl bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit als auch - in selbiger Höhe - bei den sonstigen Einkünften zu berücksichtigen,
- die Ausgabenpositionen "Bürobedarf, Arbeitsmittel" (Beilage zur Einkommensteuererklärung 2005: 856,70 €) und "Nachrichtenspesen" (Beilage zur Einkommensteuererklärung 2005: 950,20 €) nunmehr je zur Hälfte, ds 428,35 € bzw 475,10 € bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit und den sonstigen Einkünften in Abzug zu bringen.
- "Sonstige Aufwendungen", die in der Beilage zur Einkommensteuererklärung 2005 in Höhe von 809 € ausgewiesen wurden, wurden nunmehr nicht in Ansatz gebracht. Im Gegenzug dazu wurden nun aber "Fahrt- und Reisespesen" sowohl bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit als auch bei den sonstigen Einkünften in Höhe von jeweils 167,50 € als Betriebsausgaben angesetzt.
- Im Zusammenhang mit den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit wurde weiterhin das Werbungskostenpauschale für Vertreter in Höhe von 2.190 € in Ansatz gebracht.

Zu den als "Raumkosten" bezeichneten Ausgaben führte der Bf aus, dass diese sich aus Stromkosten (1.179,45 €), Betriebskosten (4.750,50 €), Versicherungen (451,65 €) und einer AfA (1.920 €) zusammensetzten (Summe: 8.301,60 €), wovon 9,66 % betrieblich veranlasst seien (801,93 €). Als Stromkosten wurden fünf Stromrechnungen, als Betriebskosten wurden zwölf Betriebskosten-Vorschreibungen und als Versicherungen wurde eine Haushaltsversicherung in Ansatz gebracht. Die als AfA bezeichneten Ausgaben wurden in Höhe von 1,5 % des Wertes der Eigentumswohnung (160.000 €) abzüglich eines 20 %igen Grundanteils (32.000 €) berechnet. Als "Bürobedarf" (811,70 €) wurden 19 Beträge in Höhe von 2,20 € (Fotoausarbeitung) bis 220 € (Montblanc/Schreibfeder) aufgelistet, worunter sich ua fünf Ausgabenbeträge für Fotoausarbeitung, 2 Beträge für Diafilme, und vier Beträge mit der Bezeichnung "Literatur" (Steuersparbuch, div. Literatur (Aufsichtsrat, Buchhaltung), Rechnungslegung, strateg. Management) befinden. Die ausgewiesenen "Beiträge zu Interessensvertretungen" (45 €) wurden mit dem Hinweis "Wirtschaftsbund/Landesgruppe Wien" näher bezeichnet. Die Ausgabenposition "Nachrichtenspesen" setzt sich aus

Telefongebühren (333,54 €) - von denen ein Privatanteil von 30 % (ds 100,06 €) in Abzug gebracht wurde - Telefax- und Onlinegebühren (189,92 €) sowie Providergebühren (526,75 €) zusammen, wobei die beiden letzteren als zu 100 % betrieblich veranlasst bezeichnet wurden. Weiters wurden "Reisespesen" (176 €) für Nächtigungen in Hotels, "Kundenspesen" in Höhe von 218 € - von denen 50 % betrieblich veranlasst seien (109 €) - sowie "Taxi- und sonstige Fahrtspesen" (50 €) als Ausgaben ausgewiesen.

In einem, der Beschwerde beigelegten, als "Stellungnahme im Rahmen des Vorhalteverfahrens" bezeichneten Schreiben, verwies der Bf bezüglich der Handelsvertreterpauschale auf die Ausführungen in seinem Schriftsatz vom 21.12.2010, in dem der Bf ausführte, dass sämtliche in Abs 9 des § 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für Werbungskosten von Angehörigen bestimmter Berufsgruppen geforderten Voraussetzungen von ihm erfüllt würden und das Vertreterpauschale nicht nur selbständigen Vertretern, sondern auch Arbeitnehmern, zustehe. Mit diesem Schriftsatz vom 21.12.2010 übermittelte der Bf ua eine "Arbeitsbestätigung" der Firma B GmbH in der bestätigt wurde, dass der Bf im erwähnten Unternehmen im Jahr 2007 überwiegend im Außendienst zum Zwecke der Anbahnung von Geschäften und zur Kundenbetreuung tätig gewesen sei. Bezüglich seiner "Funktionärsentschädigung" führte der Bf im Wesentlichen aus, dass er diese für seine Tätigkeit als Vorsitzender des D-Ausschusses der Wirtschaftskammer Österreich beziehe. In Bezug auf seinen Computer teilte der Bf mit, dass er diesen am 10.12.2003 angeschafft habe und ausschließlich beruflich für seine Tätigkeiten als Vortragender, Lehrender und Unterrichtender sowie als Funktionär der WKO genutzt habe. Privat habe er in den Jahren 2003 bis 2007 den Laptop seiner Tochter benutzt, weil er damit in jedem Raum der Wohnung tätig sein könne und sich nicht zwingend auf dem alten Stand-PC im Arbeitszimmer aufhalten müsse. In Zusammenhang mit den "Nachrichtenspesen" führte der Bf aus, dass die "Telefaxgebühren" zu 100 % betrieblich veranlasst seien, da er eine zweite Telefonleitung (Festnetz) aus betrieblicher Notwendigkeit extra im Arbeitszimmer - früher für Faxsendungen und - später - für Internetverbindungen per Modem einrichten habe lassen. Bezüglich Aufenthaltsort und Dienstgeber teilte der Bf im Wesentlichen mit, dass er bis 31.12.2007 Dienstnehmer der Firma B GmbH mit Dienstort Wien gewesen sei und seit 01.01.2008 Dienstnehmer der Firma E GmbH sei. Da er nunmehr als Geschäftsführer bei der F Tschechien tätig sei, seien Linz und Prag als Dienstorte festgelegt worden. Der neue Dienstvertrag sehe außerdem vor, dass er 80 % seiner Diensttätigkeit (4 Tage pro Woche) in Tschechien auszuüben habe, wobei sich das berufliche Einsatzgebiet neben Österreich und Tschechien auch auf Mittel- und Osteuropa erstrecke.

Mit Schreiben vom 24.02.2011 erhob der steuerliche Vertreter des Bf ebenfalls Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2006 vom 28.01.2011 und beantragte,

- "Raumkosten" (Beilage zur Einkommensteuererklärung 2006: 640,35 €) in Höhe von 412,91 € sowohl bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit als auch - in selbiger Höhe - bei den sonstigen Einkünften zu berücksichtigen,
- die Ausgabenpositionen "Bürobedarf, Arbeitsmittel" (Beilage zur Einkommensteuererklärung 2006: 731,62 €) und "Nachrichtenspesen" (Beilage zur Einkommensteuererklärung 2006: 1.025,52 €) nunmehr je zur Hälfte, ds 365,81 € bzw 512,76 € bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit und den sonstigen Einkünften in Abzug zu bringen.
- "Sonstige Aufwendungen", die in der Beilage zur Einkommensteuererklärung 2006 in Höhe von 1.589,80 € ausgewiesen wurden, wurden nunmehr nicht in Ansatz gebracht. Im Gegenzug dazu wurden nun aber "Fahrt- und Reisespesen" sowohl bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit als auch bei den sonstigen Einkünften in Höhe von jeweils 489,90 € als Betriebsausgaben angesetzt.
- Im Zusammenhang mit den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit wurde weiterhin das Werbungskostenpauschale für Vertreter in Höhe von 2.190 € in Ansatz gebracht.

Zu den als "Raumkosten" bezeichneten Ausgaben führte der Bf aus, dass diese sich aus Stromkosten (940,42 €), Betriebskosten (5.226,42 €), Versicherungen (462,06 €) und einer AfA (1.920 €) zusammensetzten (Summe: 8.548,90 €), wovon 9,66 % betrieblich veranlasst seien (825,82 €). Als Stromkosten wurden vier Stromrechnungen, als Betriebskosten wurden zwölf Betriebskosten-Vorschreibungen und als Versicherungen wurde eine Haushaltsversicherung in Ansatz gebracht. Die als AfA bezeichneten Ausgaben wurden in Höhe von 1,5 % des Wertes der Eigentumswohnung (160.000 €) abzüglich eines 20 %igen Grundanteils (32.000 €) berechnet. Als "Bürobedarf" (686,62 €) wurden 25 Beträge in Höhe von 0,84 € (Post/Wertzeichen) bis 249 € (Saturn/Digitaler Fotoapparat) aufgelistet, worunter sich ua drei Ausgabenbeträge für Fotoausarbeitung und vier Beträge für Tintenpatronen bzw Druckerpatronen befinden. Die ausgewiesenen "Beiträge zu Interessensvertretungen" (45 €) wurden mit dem Hinweis "Wirtschaftsbund/Landesgruppe Wien" näher bezeichnet. Die Ausgabenposition "Nachrichtenspesen" setzt sich aus Telefongebühren (387,08 €) - von denen ein Privatanteil von 30 % (ds 116,12 €) in Abzug gebracht wurde - Telefaxgebühren (228,24 €) sowie Internetgebühren (526,32 €) zusammen, wobei die beiden letzteren als zu 100 % betrieblich veranlasst bezeichnet wurden. Weiters wurden "Reisespesen" (684 €) für Nächtigungen im Hotel G, "Kundenspesen" in Höhe von 481,20 € - von denen 50 % betrieblich veranlasst seien (240,60 €) - sowie "Taxi- und sonstige Fahrtspesen" (55,20 €) für zwei Fahrten zum Flughafen (2 x 27 €) und eine Parkgebühr (1,20 €) als Ausgaben ausgewiesen. Die als "Stellungnahme im Rahmen des Vorhalteverfahrens" bezeichneten Ausführungen entsprechen jenen, die auch den Beschwerden gegen die Einkommensteuerbescheide für 2005 und 2007 beigelegt wurden.

Mit Schreiben vom 24.02.2011 erhob der steuerliche Vertreter des Bf auch Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2007 vom 28.01.2011 und beantragte,

- "Raumkosten" in Höhe von 416,56 € sowohl bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit als auch - in selbiger Höhe - bei den sonstigen Einkünften zu berücksichtigen,
- die Ausgabenpositionen "Bürobedarf" in Höhe von 360,63 € und "EDV und Telefon" in Höhe von 401,70 € bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit und den sonstigen Einkünften in Abzug zu bringen,
- "Fahrt- und Reisespesen" sowohl bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit als auch bei den sonstigen Einkünften in Höhe von jeweils 119,33 € als Betriebsausgaben anzusetzen,
- "AfA Computer" in Höhe von 156,13 € und "Kosten Schreibarbeiten" in Höhe von 540 € als Betriebsausgaben zu berücksichtigen.
- Im Zusammenhang mit den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit wurde weiterhin das Werbungskostenpauschale für Vertreter in Höhe von 2.190 € in Ansatz gebracht.

Zu den als "Raumkosten" bezeichneten Ausgaben führte der Bf aus, dass diese sich aus Stromkosten (1.034,02 €), Betriebskosten (5.201,15 €), Versicherungen (469,27 €) und einer AfA (1.920 €) zusammensetzten (Summe: 8.624,44 €), wovon 9,66 % betrieblich veranlasst seien (833,12 €). Als Stromkosten wurden vier Stromrechnungen, als Betriebskosten wurden zwölf Betriebskosten-Vorschreibungen und als Versicherungen wurde eine Haushaltsversicherung in Ansatz gebracht. Die als AfA bezeichneten Ausgaben wurden in Höhe von 1,5 % des Wertes der Eigentumswohnung (160.000 €) abzüglich eines 20 %igen Grundanteils (32.000 €) berechnet. Als "Bürobedarf" (671,26 €) wurden 23 Beträge in Höhe von 1,59 € (Libro/Heft) bis 249 € (Saturn/Handy) aufgelistet, worunter sich ua auch ein Blitzgerät (Amazon) mit einem Betrag von 112,93 € befindet. Die ausgewiesenen "Beiträge zu Interessensvertretungen" (50 €) wurden mit dem Hinweis "Wirtschaftsbund/Landesgruppe Wien" näher bezeichnet. Die Ausgabenposition "Nachrichtenspesen" setzt sich aus Telefongebühren (196,19 €) - von denen ein Privatanteil von 30 % (ds 58,86 €) in Abzug gebracht wurde - Telefaxgebühren (143,36 €) sowie Internetgebühren (522,72 €) zusammen, wobei die beiden letzteren als zu 100 % betrieblich veranlasst bezeichnet wurden. Weiters wurden "Kundenspesen" in Höhe von 377,30 € - von denen 50 % betrieblich veranlasst seien (188,65 €) - sowie "Taxi- und sonstige Fahrtspesen" (50 €) als Ausgaben ausgewiesen. Die als "Stellungnahme im Rahmen des Vorhalteverfahrens" bezeichneten Ausführungen entsprechen jenen, die auch den Beschwerden gegen die Einkommensteuerbescheide für 2005 und 2006 beigelegt wurden.

Mit Schreiben vom 24.02.2011 erhob der steuerliche Vertreter des Bf ebenfalls Beschwerde gegen die Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2005 bis 2007 vom 28.01.2011 und begründete diese im Wesentlichen damit, dass die Frist zur Beantwortung des Ergänzungsersuchens vom 15.12.2010 (Frist bis 21.01.2011) zu kurz gewesen sei, der Antrag auf Fristverlängerung zur Beantwortung des Ergänzungsersuchens zu Unrecht abgewiesen worden sei und die Wiederaufnahme des Verfahrens sich auf die falsche Behauptung des Finanzamtes stütze, dass das Werbungskostenpauschale nur auf selbständige Vertreter anwendbar

sei. Zur Veranschaulichung seines Vorbringens übermittelte der Bf eine „Zeitaufstellung für Vorhaltsbeantwortung“, derzufolge dem Bf zur Beantwortung des Ersuchens um Ergänzung vom 15.12.2010 lediglich drei mögliche Bearbeitungstage zur Verfügung gestanden seien. Der Bf wies daraufhin, dem Steuerpflichtigen zuzumuten, an gesetzlichen Feiertagen bzw in Nachtarbeit die mehr als umfangreichen Vorhalte zu beantworten, die weit über das übliche Maß hinausgingen, müsse auf das entschiedenste zurückgewiesen werden. Allein der abverlangte Telefongesprächsnachweis für fünf Jahre zurück für jedes einzelne Gespräch, sowie die vollkommen ungerechtfertigte Tagesaufzeichnung der dienstgeberischen Tätigkeit erforderte einen Zeitaufwand, der sicherlich in der dazu zur Verfügung gestellten Frist nicht bewältigbar gewesen wäre.

Mit Vorlagebericht vom 16.03.2011 wurden die Beschwerden vom 24.02.2011 gegen die Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2005 bis 2007 und die Einkommensteuerbescheide 2005 bis 2007, alle vom 28.01.2011, ohne Erlassung von Beschwerdeverentscheidung, dem unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt. Darin wird im Zusammenhang mit der Wiederaufnahme des Verfahrens unter anderem darauf verwiesen, dass der Bf in seiner Beschwerde nicht darauf eingehe, weshalb es ihm unzumutbar gewesen sei, dem steuerlichen Vertreter Aufgaben anzuvertrauen und dass die Ausführungen, dass man an Feiertagen oder nach der Arbeit keine Steuerangelegenheiten erledigen könne, nicht nachvollziehbar seien. Angemerkt wird auch, dass die Abweisung des Fristverlängerungsantrages letztendlich im Interesse des Bf gelegen sei. Schließlich habe er im Beschwerdewege die Möglichkeit, die offenen Punkte innerhalb des von ihm begehrten Zeitraumes zu beantworten, wodurch ihm im Endeffekt kein Nachteil erwachsen sei.

Hingewiesen wird, dass die am 31.12.2013 beim unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen gemäß § 323 Abs 38 BAO idgF vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art 130 Abs 1 B-VG zu erledigen sind.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Das Bundesfinanzgericht stellt auf Basis des oben geschilderten Verwaltungsgeschehens und der aktenkundigen Unterlagen folgenden entscheidungswesentlichen Sachverhalt fest:

Die Einkommensteuer für die Jahre 2005, 2006 und 2007 wurde erklärungsgemäß veranlagt.

Mit Vorhalt ("Ersuchen um Ergänzung") vom 15.12.2010 wurde der Bf hinsichtlich der Jahre 2003 bis 2008 im Wesentlichen ersucht, Fragen bezüglich geltend gemachter Werbungskosten zu beantworten und zum Nachweis der Richtigkeit der gemachten Angaben geeignete Unterlagen zu übermitteln. Die Frist zur Beantwortung wurde mit

21.01.2011 angegeben und um rechtzeitige Verständigung für den Fall ersucht, dass aus wichtigen Gründen der festgesetzte Termin nicht eingehalten werden könne.

Mit Schriftsatz vom 21.01.2011 (Freitag), eingegangen beim Finanzamt A am 24.01.2011 (Montag), ersuchte der steuerliche Vertreter des Bf um Erstreckung der Frist bis Ende Februar 2011.

Mit Datum vom 28.01.2011 wurde das Fristerstreckungsansuchen bescheidmäßig abgewiesen und das Verfahren hinsichtlich der Einkommensteuer für das Jahr 2005, 2006 und 2007 mit der Begründung wieder aufgenommen, dass der Vorhalt vom 15.12.2010 nicht beantwortet (Anm.: Fristverlängerung abgewiesen) worden sei und daher diverse Ausgaben steuerlich nicht geltend gemacht werden könnten.

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den Einkommensteuererklärungen für 2005, 2006 und 2007, den Einkommensteuerbescheiden für 2005, 2006 und 2007, dem Vorhalt vom 15.12.2010, dem Fristerstreckungsansuchen vom 21.01.2011, dem Abweisungsbescheid bezüglich der Fristverlängerung zur Vorhaltsbeantwortung sowie den Wiederaufnahmsbescheiden betreffend Einkommensteuer 2005, 2006 und 2007 vom 28.01.2011.

Der festgestellte Sachverhalt ist in folgender Weise rechtlich zu würdigen:

Gemäß § 303 Abs 1 BAO idF BGBl I 2013/14 kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren 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.

Durch das Finanzverwaltungsgerichtsbarkeitsgesetz 2012 (FVwGG 2012) erfolgte die Neufassung der Bestimmung über die Wiederaufnahme des Verfahrens. Die Neufassung des § 303 ist mit 1. Jänner 2014 in Kraft getreten. § 303 ist eine Verfahrensbestimmung. Sie gilt daher ab Inkrafttreten auch für die Wiederaufnahme vor ihrem Inkrafttreten mit Bescheid abgeschlossener Verfahren.

Die Begriffe "Tatsache, Beweismittel und Vorfragen" wurden durch das FVwGG 2012 nicht geändert.

Nach der ständigen Rechtsprechung und Lehre sind die Wiederaufnahmsgründe in der Begründung eines Wiederaufnahmsbescheides anzuführen. Dies ist nicht zuletzt deshalb

notwendig, weil nach der Judikatur des VwGH sich die Rechtsmittelbehörde bei der Erledigung der gegen die Verfügung der Wiederaufnahme gerichteten Rechtsmittel auf keine neuen Wiederaufnahmsgründe stützen kann. Sie habe lediglich zu beurteilen, ob die von der Abgabenbehörde angeführten Gründe eine Wiederaufnahme rechtfertigen (*Ritz*, BAO⁶, § 307 Tz 3).

Das Finanzamt hat in den angefochtenen Wiederaufnahmsbescheiden als Wiederaufnahmsgründe angeführt, dass der Vorhalt vom 15.12.2010 nicht beantwortet worden sei und daher diverse Ausgaben steuerlich nicht haben geltend gemacht werden können. Das Finanzamt benennt in der Bescheidbegründung jedoch keine konkreten Tatsachen oder Beweismittel, die im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen wären, sondern führt bloß aus, dass der Vorhalt nicht beantwortet worden sei. Dem Schluss des Finanzamtes, wonach aufgrund der Nichtbeantwortung des Vorhaltes diverse Ausgaben steuerlich nicht geltend gemacht werden könnten, kann nicht gefolgt werden, zumal sich der Bf nicht grundsätzlich geweigert hat, den Vorhalt zu beantworten, sondern lediglich um eine Verlängerung der Frist zur Beantwortung des Vorhaltes bis Ende Februar 2012 ersucht hat. Im Hinblick darauf, dass mit Schreiben vom 21.12.2010 durch Übermittlung einer Bestätigung des Arbeitgebers bezüglich der Vertreterpauschale das Streitjahr 2007 betreffend bereits zu Punkt 1 des Vorhaltes vom 15.12.2010 Stellung genommen wurde und bezüglich des Veranlagungsjahres 2008 die an den Bf gerichteten Vorhalte innerhalb der gesetzten Frist beantwortet wurden, besteht auch kein Grund zu der Annahme, dass der Bf mit seinem Antrag auf Fristerstreckung das Verfahren verschleppen habe wollen. Für den Fall, dass sich der Bf geweigert hätte, den Vorhalt zu beantworten, hätte die Tatsache, dass diverse Aufwendungen steuerlich geltend gemacht wurden tatsächlich nicht angefallen sind, in freier Beweiswürdigung als erwiesen angenommen werden können. Ein Ersuchen um eine moderate Verlängerung der Frist zur Beantwortung eines Vorhaltes von etwas mehr als fünf Wochen jedoch, ist nicht geeignet, davon auszugehen, dass die steuerlich geltend gemachten diversen Aufwendungen tatsächlich nicht angefallen sind.

Es ist nicht Sache des Abgabepflichtigen, das Nichtvorliegen eines Wiederaufnahmsgrundes nachzuweisen, sondern Aufgabe der Abgabenbehörde, die von ihr verfügte Wiederaufnahme durch unmissverständliche Hinweise darauf zu begründen, welche Tatsachen oder Beweismittel auf welche Weise neu hervorgekommen sind (*Ritz*, BAO⁶, § 303 Tz 35).

Indem die Abgabenbehörde die oben beschriebene, für die Überprüfung der von ihr verfügte Wiederaufnahme unbedingt notwendige qualifizierte Darstellung eines die Wiederaufnahme rechtfertigenden Grundes unterließ, belastete sie die angefochtenen Wiederaufnahmsbescheide mit inhaltliche Rechtswidrigkeit und war daher der gegenständlichen Beschwerde insoweit stattzugeben.

Eine Wiederaufnahme rechtfertigende Tatsachen sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände;

also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung im abgeschlossenen Verfahren zu einem anderen Ergebnis (als vom Bescheid zum Ausdruck gebracht) geführt hätten (*Ritz*, BAO⁶, § 303 Tz 21). Eine weitere Voraussetzung für eine Wiederaufnahme des Verfahrens ist somit, dass die Kenntnis der in § 303 Abs 1 lit a bis c BAO aufgezählten Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Im Hinblick darauf, dass die Abgabenbehörde ohne qualifizierte Darstellung eines die Wiederaufnahme rechtfertigenden Grundes die Verfahren wiederaufgenommen hat, konnte diese auch nicht davon ausgehen, dass - mangels Konkretisierung der mit "diversen Ausgaben" bezeichneten Werbungskosten bzw Betriebsausgaben - anders lautende Bescheide iSd § 303 Abs 1 BAO herbeigeführt worden wären.

Da die amtswegige Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Einkommensteuer 2005, 2006 und 2007 somit rechtswidrig erfolgte, war der diesbezüglichen Beschwerde stattzugeben.

Gemäß § 307 Abs 3 BAO tritt durch die Aufhebung des die Wiederaufnahme des Verfahrens verfügenden Bescheides das Verfahren 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.

Das bedeutet, dass durch die Aufhebung der hier angefochtenen Wiederaufnahmsbescheide, die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2005, 2006 und 2007 vom 18.01.2007 (2005), 14.11.2007 (2006) und 16.09.2008 (2007) wieder aufleben, während jene - hier ebenfalls angefochtenen - Einkommensteuerbescheide für 2005, 2006 und 2007 vom 28.01.2011 wegen des unlösbaren rechtlichen Zusammenhanges mit den aufgehobenen Wiederaufnahmsbescheiden mit diesen aus dem Rechtsbestand ausscheiden (vgl *Ritz*, BAO⁶, § 307 Tz 8; *Stoll*, BAO-Kommentar, 2968 f).

Damit richtet sich die Beschwerde diesbezüglich gegen (rechtlich) nicht (mehr) existente Bescheide und war daher insoweit gemäß § 260 Abs 1 lit a BAO iVm § 307 Abs 3 BAO als (nachträglich) unzulässig geworden zurückgewiesen (*Ritz*, BAO⁶, § 260 Tz 12).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist 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.

Zur gegenständlichen Rechtsfrage, ob bereits die Vermutung bzw die Möglichkeit, dass Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen könnten, einen Wiederaufnahmsgrund darstellt, liegt keine Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes vor. Da die Voraussetzungen des Art 133 Abs 4 B-VG erfüllt sind, ist eine ordentliche Revision zulässig.

Wien, am 20. Juni 2018