



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., AdresseBw., vertreten durch Stb., vom 19. Dezember 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr, vertreten durch Amtspartei, vom 17. September 2008 betreffend Einkommensteuer 2003 bis 2007 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin erzielte in den gegenständlichen Jahren Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit sowie Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von zwei Liegenschaften in Österreich.

Am **7. April 2004** wurde eine **Einkommensteuererklärung für 2003** eingereicht, wonach die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung 4.360,32 € betragen würden.

Am **22. Oktober 2004** wurde ein **Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2003** (Steuernummer X/Y) abgefertigt, wonach keine Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, jedoch Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von 4.360,32 € angesetzt worden sind.

Am **10. März 2005** wurde eine **Einkommensteuererklärung für 2004** eingereicht, wonach die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung 4.360,32 € betragen würden.

Am **18. November 2005** wurde ein **Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2004** (Steuernummer X/Y) abgefertigt, wonach keine Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, jedoch Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von 4.360,32 € angesetzt worden sind.

Von der Berufungswerberin wurde am **8. März 2006** eine **Einkommensteuererklärung 2005** bei beschränkter Steuerpflicht eingereicht, nach der die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung 4.360,32 € betragen würden.

Am **15. Mai 2006** wurde ein **Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2005** (Steuernummer X/Y) abgefertigt, wonach keine Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, jedoch Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von 4.360,32 € angesetzt worden sind. Es erfolgt eine Hinzurechnung iSd § 102 Abs. 3 EStG 1988.

Am **16. Februar 2007** wurde eine **Einkommensteuererklärung für 2006** eingereicht, wonach die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung 4.360,00 € betragen würden.

Von der Berufungswerberin wurde am **21. März 2007** eine **Einkommensteuererklärung 2006** bei beschränkter Steuerpflicht eingereicht, nach der die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung 4.400,00 € betragen würden.

Am **23. März 2007** wurde ein **Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2006** (Steuernummer X/Y) abgefertigt, wonach keine Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, jedoch Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von 4.360,00 € angesetzt worden sind. Es erfolgt eine Hinzurechnung iSd § 102 Abs. 3 EStG 1988.

Am **7. April 2008** wurde von der Berufungswerberin eine **Einkommensteuererklärung für das Jahr 2007 bei beschränkter Steuerpflicht** abgegeben im Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr, wobei die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung betreffend das Objekt in Gallneukirchen mit 4.800,00 € erklärt worden sind.

Des Weiteren wurde von der Berufungswerberin am 7. April 2008 eine **Einkommensteuererklärung für das Jahr 2007 bei beschränkter Steuerpflicht** abgegeben im Finanzamt für Gebühren und Verkehrssteuern in Wien, wobei die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung betreffend das Objekt in Wien mit 1.875,12 € erklärt worden sind.

Am **4. Juni 2008** wurde ein **Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2007** (Steuernummer X/Y) abgefertigt, in dem Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung angesetzt worden sind. Des Weiteren erfolgte eine Hinzurechnung gemäß § 102 Abs. 3 EStG 1988.

Begründet wurde dahingehend, dass die Vermietung und Verpachtung der Wohnungen in Wien und in Gallneukirchen in Zukunft in einer Einkommensteuererklärung anzuführen seien.

Mit **Bescheiden vom 21. Juli 2008** (Steuernummer X/Y) wurden die Einkommensteuerbescheide für die Jahre **2003 bis 2007** vom 4. Juni 2008 **gemäß § 293 BAO berichtigt.**

Es wurden dabei weder Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, noch solche aus Vermietung und Verpachtung angesetzt. Die Einkommensteuer wurde jeweils mit Null festgesetzt.

Begründet wurde wie folgt:

Gemäß § 293 BAO könnten auf Antrag der Partei oder von Amts wegen in einem Bescheid unterlaufene Schreib- und Rechenfehler oder andere offenbar auf einem ähnlichen Versehen beruhende tatsächlich oder ausschließlich auf den Einsatz einer automationsgestützten Datenverarbeitungsanlage beruhende Unrichtigkeiten berichtigt werden.

Die Unrichtigkeiten seien zum Beispiel Fehler, die sich daraus ergeben würden, dass ein Finanzamt den Programmablauf, den es mit einer bestimmten Eintragung in einem Fragebogen auslöse, nicht kenne (VwGH 13.10.1982, 82/13/0122, 26.5.2004, 2002/14/0015). Ein solcher Fehler könne auch auf eine auf einem Eingabebogen bei einer falschen Kennziffer erfolgte Eintragung sein (VwGH 4.6.2986, 85/13/0076). Im gegenständlichen Fall sei durch solch einen Fehler die Übernahme des Lohnzettels in den Bescheid unterblieben.

Mit **Einkommensteuerbescheiden für die Jahre 2003 bis 2007 vom 17. September 2008** (Steuernummer Y/Z) wurden jeweils Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit aus Bundesdienst und Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung laut den eingereichten Erklärungen angesetzt.

Begründet wurde wie folgt:

Gemäß § 26 Abs. 3 würden österreichische Staatsbürger, die ihren Dienstort im Ausland hätten, wie Personen behandelt, die ihren gewöhnlichen Aufenthalt am Ort der die Dienstbezüge anweisenden Stelle hätten.

Gemäß § 92 Abs. 1 EStG 1988 sei für Auslandsbeamte iSd § 26 Abs. 3 BAO die Lohnsteuer nach den §§ 33 und 66 bis 68 zu berechnen.

Die ergangenen Bescheide auf Basis einer beschränkten Steuerpflicht seien daher im Zuge von berichtigten Bescheiden für die Veranlagungsjahre 2003 bis 2007 auf Null gestellt worden.

In der Folge seien nun für die Veranlagungsjahre 2003 bis 2007 neue Bescheide auf Basis der unbeschränkten Steuerpflicht unter Ansetzung der inländischen Einkünfte zu erlassen.

Die beschränkt steuerpflichtig erlassenen Bescheide der Veranlagungsjahre 2001 und 2002 seien gemäß § 207 Abs. 2 BAO bereits verjährt.

Am **19. Dezember 2008** wurde gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2003 bis 2007 vom 17. September 2008 **Berufung** eingereicht. Begründet wurde diese wie folgt:

Formelle Mängel:

Die Bescheide vom 17. September 2008 seien erlassen worden, obwohl bereits für die gegenständlichen Veranlagungszeiträume am 21. Juli 2008 unter der Steuernummer X/Y rechtsgültige Bescheide ergangen seien. In den Bescheiden vom 17. September 2008 finde sich auch keine Begründung, auf welcher Rechtsgrundlage die neuen Bescheide ergangen seien. In der Bescheidbegründung finde sich lediglich ein Vermerk, dass bereits berichtigte Bescheide (Anmerkung: am 21. Juli 2008) ergangen seien, wobei die Einkünfte hier mit 0,00 € angesetzt worden wären und nunmehr (Anmerkung am 17. September 2008) „neue“ Bescheide ergangen seien.

Da, wie oben erwähnt, für die berufungsgegenständlichen Veranlagungszeiträume rechtsgültige Bescheide vorliegen würden, die weder aufgehoben, noch geändert worden wären, könnten die Beschiede vom 17. September 2008 keine Rechtswirkung entfalten.

Mit den Einkommensteuerbescheiden 2003 bis 2007 jeweils vom 21. Juli 2008 seien die bisher erlassenen Einkommensteuerbescheide gemäß § 293 BAO berichtigt worden. Es seien sämtliche Einkünfte der Berufungswerberin mit 0,00 € festgesetzt worden.

Die Behörde hätte die Bescheidberichtigung damit begründet, dass aufgrund eines Edv-Fehlers und einer falschen Angabe im Eingabebogen die Übernahme des Lohnzettels unterbleiben sei. Hier sei anzumerken, dass die Berufungswerberin in den Jahren 2003 und 2004 Einkommensteuererklärungen als unbeschränkt Steuerpflichtige (Formular E1) abgegeben habe und in diesen Steuererklärungen auch die Anzahl ihrer bezugsauszahlenden Stellen angegeben habe. Erst ab dem Jahr 2005 seien Einkommensteuererklärungen als beschränkt Steuerpflichtige (E7) abgegeben worden.

Der Behörde wäre bekannt gewesen, dass die Berufungswerberin als Auslandsbedienstete für das österreichische Außenministerium tätig gewesen wäre. In Unkenntnis der Rechtslage durch die Behörde sei die Berufungswerberin als beschränkt steuerpflichtig behandelt und ab dem Jahr 2005 von der Behörde aufgefordert worden, Einkommensteuererklärungen als beschränkt Steuerpflichtige abzugeben. § 293 BAO diene grundsätzlich nicht dazu, Irrtümer der Behörde bei der Auslegung des Gesetztes zu berichtigen.

Auch in den Bescheiden vom 24. Juli 2008 seien die Einkünfte aus der nichtselbständigen Tätigkeit der Berufungswerberin nicht berücksichtigt worden. Daraus ergebe sich, dass es offensichtlich (Bescheid)Wille der Behörde gewesen wäre, die Einkünfte der Berufungswerberin mit 0,00 € festzusetzen.

Materielle Mängel:

In den berufungsgegenständlichen Bescheiden vom 17. September 2008 seien unter den

Einkünften aus Vermietung und Verpachtung lediglich die Einnahmen aus der Vermietung erfasst. Werbungskosten, die im Rahmen der Vermietung angefallen seien, seien nicht berücksichtigt worden. Diese würden folgende Positionen erfassen:

Tabelle

	2007		2006
	Mietobjekt 1	Mietobjekt 2	
Einnahmen	1.875,12 €	4.800,00 €	4.300,00 €
Werbungskosten			
AfA	-1.216,24 €	-566,03 €	-566,03 €
So. Werbungskosten			
Telefonate (Schätzung)	-40,00 €	-40,00 €	-40,00 €
Reisekosten (Schätzung)			
195 km x 2 x 2 Jahr		-280,80 €	-280,80 €
Porto (Schätzung)	-5,00 €	-5,00 €	-5,00 €
Einnahmenüberschuss	613,88 €	3.908,17 €	3.408,17 €
	Summe: 4.522,05 €		

Tabelle

	2005	2004	2003
Einnahmen	4.360,32 €	4.360,32 €	4.360,32 €
Werbungskosten			
AfA	-566,03 €	-566,03 €	-566,03 €
So. Werbungskosten			
Telefonate (Schätzung)	-40,00 €	-40,00 €	-40,00 €
Reisekosten (Schätzung)			
195 km x 2 x 2 Jahr	-280,80 €	-280,80 €	-280,80 €

Porto (Schätzung)	-5,00 €	-5,00 €	-5,00 €
Einnahmenüberschuss	3.468,49 €	3.468,49 €	3.468,49 €

Weiters sei in den berufungsgegenständlichen Bescheiden der Alleinverdienerabsetzbetrag nicht berücksichtigt worden.

Die Berufungsverwerberin sei seit 9. Juli 1996 verheiratet. Für den Sohn sei Familienbeihilfe bezogen worden. Ihr Ehegatte hätte in den berufungsgegenständlichen Veranlagungszeiträumen kein Einkünfte über 4.400,00 € erzielt.

Es werde daher die Aufhebung der oben angeführten Bescheide beantragt.

Mit **Schreiben vom 11. September 2009** wurde die Berufungsverwerberin aufgefordert, folgende Fragen zu beantworten:

Es werde ersucht, bekannt zu geben, wie die geltend gemachten AfA-Beträge ermittelt worden wären (Darstellung der Bemessungsgrundlage, AfA-Satz).

Die geltend gemachten Telefonkosten und Fahrtkosten würden nachzuweisen bzw. glaubhaft zu machen sein (Wie würden sich die angeführten Kilometer ergeben?).

Ad Alleinverdienerabsetzbetrag: Welche Einkünfte hätte der Ehegatte der Berufungsverwerberin in den berufungsgegenständlichen Jahren bezogen?

Mit **Eingabe vom 17. September 2009** wurde wie folgt geantwortet:

Bemessungsgrundlage AfA:

Tabelle

	Betrag
Wohnung OÖ	
Anschaffungskosten laut Kaufvertrag	47.168,88 €
Abzüglich 20% Grundanteil	<u>-9.433,78 €</u>
Bemessungsgrundlage AfA	37.735,10 €
1,5 % AfA	566,03 €
Wohnung Wien	
Anschaffungskosten laut Kaufvertrag	202.707,20 €
Abzüglich 20% Grundanteil	<u>-40.541,44 €</u>

Bemessungsgrundlage AfA	162.165,76 €
1,5 % AfA	2.432,49 €

Tabelle

Instandsetzung	
Austausch Heiztherme	2.908,91 €
Davon 1/10	290,89 €
Restliche 1/10 Absetzung	2.618,02 €

Fahrtkosten:

1.

Wohnung OÖ

Ermittlung im Schätzungswege 2 x pro Jahr x 195 km x 2 (hin und retour) x 0,42 € = 327,60 €

2.

Wohnung Wien

Fahrtkosten zu Steuerberater 301 km x 2 (hin und retour) x 0,42 € = 252,84 €

Alleinverdienerabsetzbetrag:

Der Ehegatte erziele keine Einkünfte.

Mit Bescheiden vom **21. September 2009** wurden **Berufungsvorentscheidungen**

(Steuernummer Y/Z) gemäß § 276 BAO in Bezug auf die Einkommensteuer für die Jahre 2003 bis 2007 abgefertigt.

Dabei wurden jeweils Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit aus Bundesdienst, Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung im Sinne der Berufungsschrift sowie der Alleinverdienerabsetzbetrag berücksichtigt.

Am **25. September 2009** wurde im Hinblick auf die Einkommensteuerbescheide 2003 bis 2007 vom 21. September 2009 folgende **Begründung** an die Berufungswerberin versendet:

Gemäß § 26 Abs. 3 BAO würden in einem Dienstverhältnis zu einer Körperschaft des öffentlichen Rechts stehende österreichische Staatsbürger, die ihren Dienstort im Ausland hätten, wie Personen behandelt, die ihren gewöhnlichen Aufenthalt am Ort der die Dienstbezüge anweisenden Stelle hätten. Das habe zur Folge, dass die Berufungswerberin gemäß § 1 Abs. 2 EStG 1988 in Österreich der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht unterliegen würde. Die von der Berufungswerberin angefochtenen

Einkommensteuerbescheide 2003 bis 2007 Steuernummer Y/Z vom

17. September 2008 seien unter der Voraussetzung der unbeschränkten Steuerpflicht ergangen, wie oben ausgeführt.

(Die Bescheide, die unter der unrichtigen Annahme der beschränkten Steuerpflicht unter der Steuernummer X/Y ergangen seien, seien gemäß § 293 BAO berichtigt worden und seien nicht Gegenstand der eingebrachten Berufung.)

Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung seien wie in der Berufung dargestellt der Veranlagung zugrunde gelegt worden, der Alleinverdienerabsetzbetrag sei antragsgemäß berücksichtigt worden.

Mit Schreiben vom **21. Oktober 2009** wurde der **Antrag auf Vorlage der Berufung** zur Entscheidung an den Unabhängigen Finanzsenat sowie auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat und Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung gestellt.

Die Behörde sei bei ihrer Bescheidbegründung auf die geltend gemachten formellen Mängel im Zuge der Bescheiderlassung nicht eingegangen. Diese formellen Mängel würden auch durch die am 17. September 2009 ergangene Berufungsvorentscheidung nicht geheilt werden. Weiters sei nochmals darauf zu verweisen, dass die am 21. Juli 2008 unter der Steuernummer X/Y ergangenen Bescheide gemäß § 293 BAO weiterhin Rechtsgültigkeit hätten. In diesen Bescheiden seien die Einkünfte der Berufungswerberin mit 0,00 € festgesetzt worden. In den unter der Steuernummer Y/Z ergangenen berufungsgegenständlichen Bescheiden vom 17. September 2008 finde sich kein Begründung, auf welcher Rechtsgrundlage diese Bescheide erlassen worden wären.

Zusammenfassend werde der Antrag gestellt, die Einkommensteuerbescheide 2003 bis 2007 vom 17. September 2008 aufzuheben.

Am **30. November 2009** wurde die obige Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung **vorgelegt**.

Am **26. April 2010** wurde folgendes Schreiben an die Amtspartei abgefertigt:

*„Bescheide iSd § 92 BAO entfalten die Rechtswirkung der **Rechtskraft**. Unterschieden wird dabei zwischen formeller und materieller Rechtskraft.*

Formell rechtskräftig ist ein Bescheid, wenn er durch ein ordentliches Rechtsmittel nicht mehr anfechtbar ist.

*Unter **materieller Rechtskraft** wird die Unwiderrufbarkeit und die **Unwiederholbarkeit** des Bescheides verstanden (vgl. Ritz, BAO³, § 92 Tz 4). Ergeht in derselben Sache, die unanfechtbar und unwiderrufbar entschieden ist, eine neue Entscheidung, so ist diese inhaltlich rechtswidrig (VwGH vom 17.4.2008, 2007/15/0278). Der Abspruch über eine bestimmte Sache ist für die Behörden verbindlich, unwiederholbar, unwiderrufbar und unabänderbar (Stoll, BAO, 943).*

In den Bestand von rechtskräftigen Bescheiden kann nur insoweit eingegriffen werden, als entsprechende, auf die Durchbrechung der Rechtskraft gerichtete, gesetzliche Tatbestände vorgesehen sind. Eine neuerliche Entscheidung, Wiederholung oder Abänderung ist unzulässig, wenn die Behörde in die Rechtskraft ohne ausdrückliche Ermächtigung (§§ 293ff BAO, § 303 BAO) eingreift (Stoll, BAO, 944).

*Mit den berufungsgegenständlichen Bescheiden wurde gegen das **Wiederholungsverbot** verstoßen (VwGH 9.11.2000, 99/16/0395, 18.9.2002, 98/17/0281, Stoll, BAO, 944, 960, UFS vom 4.10.2005, RV/0014-F/03). Dieses Verbot untersagt es den Abgabenbehörden, über eine rechtskräftig entschiedene Sache ohne ausdrückliche Ermächtigung neuerlich zu entscheiden (ne bis in idem).*

Die gemäß § 293 BAO mit Bescheiden vom 21. Juli 2008 berichtigten Einkommensteuerbescheide 2003 bis 2007 vom 22. Oktober 2004, 18. November 2005, 15. Mai 2006, 23. März 2007 und 4. Juni 2008 waren im Rechtsbestand. Dem neuerlichen Abspruch in derselben Sache (Einkommensteuer 2003 bis 2007) stand die Rechtskraft dieser bereits wirksamen Bescheide entgegen (VwGH 27.2.2003, 99/15/0126).

Die Durchbrechung der Rechtskraft wurde auf keinen dazu ermächtigenden gesetzlichen Tatbestand gestützt.

Irrelevant ist dabei, dass die Abgabenbehörde die Erlassung der neuen Bescheide unter einer anderen Steuernummer vorgenommen hat.

Die Erlassung der angefochtenen Bescheide war rechtswidrig, da dieser das Wiederholungsverbot entgegen stand. Der Berufung ist daher Folge zu geben und die Einkommensteuerbescheide vom 17. September 2008 sind aufzuheben.

*Als Termin für eine allfällige Stellungnahme wird vorerst der **12. Mai 2010** vermerkt.“*

Ein Stellungnahme zu obigem Schreiben wurde **nicht** abgegeben.

Mit **Schreiben vom 19. Mai 2010** wurden die Anträge auf mündliche Verhandlung und Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat zurückgezogen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Bescheide iSd § 92 BAO entfalten die Rechtswirkung der **Rechtskraft**. Unterschieden wird dabei zwischen formeller und materieller Rechtskraft.

Formell rechtskräftig ist ein Bescheid, wenn er durch ein ordentliches Rechtsmittel nicht mehr anfechtbar ist.

Unter **materieller Rechtskraft** wird die Unwiderrufbarkeit und die **Unwiederholbarkeit**

des Bescheides verstanden (vgl. Ritz, BAO³, § 92 Tz 4). Ergeht in derselben Sache, die unanfechtbar und unwiderrufbar entschieden ist, eine neue Entscheidung, so ist diese inhaltlich rechtswidrig (VwGH vom 17.4.2008, 2007/15/0278). Der Abspruch über eine bestimmte Sache ist für die Behörden verbindlich, unwiederholbar, unwiderrufbar und unabänderbar (Stoll, BAO, 943).

In den Bestand von rechtskräftigen Bescheiden kann nur insoweit eingegriffen werden, als entsprechende, auf die Durchbrechung der Rechtskraft gerichtete, gesetzliche Tatbestände vorgesehen sind. Eine neuerliche Entscheidung, Wiederholung oder Abänderung ist unzulässig, wenn die Behörde in die Rechtskraft ohne ausdrückliche Ermächtigung (§§ 293ff BAO, § 303 BAO) eingreift (Stoll, BAO, 944).

Mit den berufungsgegenständlichen Bescheiden wurde gegen das **Wiederholungsverbot** verstößen (VwGH 9.11.2000, 99/16/0395, 18.9.2002, 98/17/0281, Stoll, BAO, 944, 960, UFS vom 4.10.2005, RV/0014-F/03). Dieses Verbot untersagt es den Abgabenbehörden, über eine rechtskräftig entschiedene Sache ohne ausdrückliche Ermächtigung neuerlich zu entscheiden (ne bis in idem).

Die gemäß § 293 BAO mit Bescheiden vom 21. Juli 2008 berichtigten Einkommensteuerbescheide 2003 bis 2007 vom 22. Oktober 2004, 18. November 2005, 15. Mai 2006, 23. März 2007 und 4. Juni 2008 sind im Rechtsbestand. Dem neuerlichen Abspruch in derselben Sache (Einkommensteuer 2003 bis 2007) stand und steht die Rechtskraft dieser bereits wirksamen Bescheide entgegen (VwGH 27.2.2003, 99/15/0126). Die Durchbrechung der Rechtskraft wurde auf keinen dazu ermächtigenden gesetzlichen Tatbestand gestützt.

Irrelevant ist dabei, dass die Abgabenbehörde die Erlassung der neuen Bescheide unter einer anderen Steuernummer vorgenommen hat.

Die Erlassung der angefochtenen Bescheide war rechtswidrig, da dieser das Wiederholungsverbot entgegen stand. Der Berufung war daher Folge zu geben und die Einkommensteuerbescheide vom 17. September 2008 waren aufzuheben.

Linz, am 19. Mai 2010