

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache X, gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt vom 23. September 2009 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens (Einkommensteuer 2006) gemäß § 303 BAO zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens (Einkommensteuer 2006) gemäß § 303 BAO wird aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (Bf.) erzielte im Streitjahr Einkünfte aus selbständiger Arbeit (ua. als Vortragender) und Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. In der Einkommensteuererklärung machte er zahlreiche Aufwendungen geltend (für Literatur, für Büromaterial, Internetkosten, Fortbildungs- und Reisekosten etc.), die er – in Anlehnung an eine für die Jahre 1997 bis 1999 vorgenommene Außenprüfung - zu 50% den

Einkünften aus selbständiger und zu 50% den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zuordnete.

Die Veranlagung erfolgte erklärungskgemäß. Der Einkommensteuerbescheid 2006 wurde am 14. Dezember 2007 ausgefertigt.

Mit Vorhalt vom 9. Jänner 2009 wurde der Bf. vom Finanzamt aufgefordert, sämtliche Betriebsausgaben und Werbungskosten durch Vorlage der Belege nachzuweisen.

Mit Bescheid vom 23. September 2009 wurde das Verfahren betreffend Einkommensteuer 2006 gemäß § 303 BAO von Amts wegen wiederaufgenommen. In der Begründung des Wiederaufnahmebescheides wurden die gesetzlichen Voraussetzungen für die Wiederaufnahme des Verfahrens genannt und ausgeführt, dass die Wiederaufnahme unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgründen verfügt worden sei. In dem am selben Tag ausgefertigten neuen Einkommensteuerbescheid 2006 wurden weder Betriebsausgaben noch Werbungskosten berücksichtigt, weil der Bf. trotz Aufforderung die noch benötigten Unterlagen nicht beigebracht habe.

In der gegen den Bescheid betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens erhobenen Berufung (Beschwerde) wurde vorgebracht, dieser Bescheid enthalte mit Ausnahme der allgemeinen Ausführung, dass Tatsachen neu hervorgekommen seien, keine weitere Begründung. Insbesondere fehle die Angabe, welche Tatsachen neu hervorgekommen seien. Der Bf. beantragte daher, der Berufung (Beschwerde) gegen den Bescheid betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens Folge zu geben und den neu erlassenen Einkommensteuerbescheid 2006 ersatzlos aufzuheben.

In der Berufung (Beschwerde) gegen den Einkommensteuerbescheid 2006 führte der Bf. aus, er sei mit Schriftsatz vom 9. Jänner 2009 aufgefordert worden, für das Jahr 2006 sämtliche Betriebsausgaben und Werbungskosten durch Vorlage der Belege nachzuweisen. Kurz zuvor habe er die Einkommensteuererklärung für das Jahr 2007 abgegeben. Auf Grund dessen habe er die Jahresangabe „2006“ überlesen und sei irrtümlich der Meinung gewesen, das Finanzamt hätte die Belege für das Jahr 2007 angefordert. Er habe daher die Belege für das Jahr 2007 dem Finanzamt auf dem Postweg übermittelt. Am Samstag, dem 14. Februar, habe er kurz vor der Abfahrt in die Energieferien seine Unterlagen aufgeräumt und dabei bemerkt, dass das Finanzamt nicht die Belege für das Jahr 2007, sondern jene für das Jahr 2006 angefordert habe. Er habe die Belege für das Jahr 2006 daher eingepackt und am Sonntag – während seines Urlaubes - geordnet und eine entsprechende Aufstellung geschrieben. Am darauffolgenden Montag habe er beim Finanzamt angerufen, sein Missverständnis dargelegt und die Belege samt seiner handschriftlichen Aufstellung am selben Tag zur Post gegeben. Dies sei den der Berufung (Beschwerde) beigelegten Belegen (Beleg über den Kauf von zwei großen Luftpolstertaschen beim Postamt am 16. Februar 2009 um 17 Uhr 03, Beleg vom 16. Februar 2009 über das Porto, Kopie des Schreibens an das Finanzamt, Kopie der handschriftlichen Aufstellung der Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten) zu entnehmen. Der Aufforderung des Finanzamtes, die Belege

für das Jahr 2006 zu übermitteln, habe er daher - zwar verspätet - aber in vollem Umfang entsprochen. Die Wiederaufnahme des Verfahrens sei somit zu Unrecht erfolgt. Ergänzend führte der Bf. aus, wären die Belege beim Finanzamt tatsächlich nicht aufgelegt, hätte das Finanzamt die Besteuerungsgrundlagen schätzen müssen. Dabei seien alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung seien. Sollten die Belege für das Jahr 2006 beim Finanzamt tatsächlich nicht auffindbar sein, ersuche er daher, bei der Schätzung der Besteuerungsgrundlagen für das Jahr 2006 die vergangenen Jahre zu berücksichtigen, weil sich weder bei den Einnahmen, noch bei den Ausgaben Wesentliches geändert habe.

Mit Berufungsvorentscheidung (Beschwerdevorentscheidung) vom 28. Mai 2010 wurde nur über die Berufung (Beschwerde) gegen den Einkommensteuerbescheid 2006 abgesprochen. Dabei wurde der am 23. September 2009 erlassene Einkommensteuerbescheid 2006 dahingehend geändert, dass ein Teil der vom Bf. geltend gemachten Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten – offensichtlich anhand der vom Bf. vorgelegten Belege - anerkannt wurde. Gegen diesen Bescheid wurde ein Vorlageantrag eingebracht.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Gemäß § 303 Abs. 1 BAO 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.

Strittig ist im vorliegenden Fall, ob die Wiederaufnahme des Verfahrens zu Recht erfolgte, insbesondere, ob Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind.

Wie der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Judikatur erkennt, besteht die Aufgabe der Berufsbehörde (nunmehr des Verwaltungsgerichtes) bei Entscheidung über ein Rechtsmittel gegen die amtswegige Wiederaufnahme durch das Finanzamt darin, zu prüfen, ob dieses das Verfahren aus den von ihm gebrauchten Gründen wiederaufnehmen durfte, nicht jedoch, ob die Wiederaufnahme auch aus anderen Wiederaufnahmsgründen zulässig gewesen wäre (vgl. zB VwGH 02.02.2000, 97/13/0199, m.w.N.).

Um diese Prüfung vornehmen zu können, muss erkennbar sein, aus welchen Gründen das Finanzamt die Wiederaufnahme des Verfahrens verfügte. Dabei genügt es, wenn der vom Finanzamt herangezogene Wiederaufnahmsgrund aus dem Zusammenhang des Wiederaufnahmebescheides und des gleichzeitig zu erlassenden neuen Sachbescheides ersichtlich ist (vgl. VwGH 24.09.2007, 2005/15/0041).

Der im gegenständlichen Verfahren angefochtene Wiederaufnahmebescheid wurde folgendermaßen begründet: *„Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte gemäß § 303 (4) BAO, weil Tatsachen neu hervorgekommen sind, die im abgeschlossenen Verfahren nicht geltend gemacht worden sind und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte. Die Wiederaufnahme wurde unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgründen (§ 20 BAO) verfügt. Im vorliegenden Fall überwiegt das Interesse der Behörde an der Rechtsrichtigkeit der Entscheidung das Interesse auf Rechtsbeständigkeit, und die Auswirkungen können nicht als geringfügig angesehen werden.“*

Der am selben Tag erlassene neue Einkommensteuerbescheid 2006, in dem weder Werbungskosten noch Betriebsausgaben berücksichtigt wurden, wurde folgendermaßen begründet: *„Beiträge an gesetzlich anerkannte Kirchen und Religionsgemeinschaften können höchstens im Ausmaß von 100 € als Sonderausgabe berücksichtigt werden (§ 18 Abs. 1 Z 5 EStG 1988). Da Sie trotz Aufforderung die noch benötigten Unterlagen nicht beigebracht haben, konnten die geltend gemachten Aufwendungen nur insoweit berücksichtigt werden, als die Beweismittel vorlagen.“*

Bei der - vom Bf. überdies bestrittenen - „Nichtbeibringung“ angeforderter Unterlagen handelt es sich um keine im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommene Tatsache im Sinn des § 303 BAO. Auch sonst wurden vom Finanzamt weder im Wiederaufnahme- noch im Einkommensteuerbescheid neu hervorgekommene Tatsachen genannt, auf Grund derer die Wiederaufnahme des Verfahrens hätte vorgenommen werden können. Im vorliegenden Fall ist somit nicht erkennbar, auf Grund welcher im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommenen Tatsachen das Finanzamt die Wiederaufnahme des Verfahrens verfügte.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. nochmals VwGH 02.02.2000, 97/13/0199, m.w.N.) ist die Abgabenbehörde zweiter Instanz (nunmehr das Verwaltungsgericht) nicht berechtigt, den vom Finanzamt herangezogenen Wiederaufnahmsgrund durch einen anderen, zutreffenderen zu ersetzen. Liegt der vom Finanzamt angenommene Wiederaufnahmsgrund nicht vor oder hat dieses die Wiederaufnahme – wie im vorliegenden Fall - tatsächlich auf keinen Wiederaufnahmsgrund gestützt, muss die Berufungsbehörde (nunmehr das Verwaltungsgericht) den vor ihr angefochtenen Wiederaufnahmebescheid des Finanzamtes ersatzlos beheben.

Zulässig wäre nur die Ergänzung einer offensichtlich mangelhaften Begründung des vom Finanzamt erlassenen Wiederaufnahmebescheides durch das Verwaltungsgericht in Richtung der tatsächlich vom Finanzamt herangezogenen Wiederaufnahmegrundlagen. Dies würde kein unzulässiges Auswechseln der Wiederaufnahmsgründe darstellen (vgl. VwGH 20.07.1999, 97/13/0131, m.w.N.). Die Sanierung eines Wiederaufnahmebescheides durch Ergänzung seiner mangelhaften Begründung ist daher nur möglich, wenn im Zeitpunkt der Wiederaufnahme des Verfahrens ein Wiederaufnahmsgrund tatsächlich vorhanden war.

Im vorliegenden Fall wurden vom Finanzamt erstmals in der Berufungsvorentscheidung (Beschwerdevorentscheidung) betreffend Einkommensteuer 2006 neu hervorgekommene Tatsachen genannt. Wie den Verwaltungsakten zu entnehmen ist, handelt es sich dabei ausschließlich um Tatsachen, die erst nach der Wiederaufnahme des Verfahrens neu hervorgekommen sind. Damit ist als erwiesen anzusehen, dass im Zeitpunkt der Wiederaufnahme des Verfahrens der Wiederaufnahmsgrund des Neuhervorkommens von Tatsachen oder Beweismitteln (noch) nicht vorlag. Dass (auch) ein anderer Wiederaufnahmsgrund vorgelegen sei, wurde vom Finanzamt ohnedies nie behauptet. Eine Sanierung des Wiederaufnahmebescheides durch Ergänzung der mangelhaften Begründung ist im vorliegenden Fall daher nicht möglich (vgl. in diesem Zusammenhang auch Rauscher in SWK 25/2003, S 636ff; und Setina in SWK 2/2004, S 54ff; die als Beispiele für mögliche Sanierungen mangelhafter Wiederaufnahmebescheide mittels Berufungsvorentscheidung ausschließlich Fälle nennen, in denen anlässlich einer Außenprüfung unbestrittenermaßen Tatsachen neu hervorgekommen sind, die das Finanzamt in den in der Folge erlassenen Wiederaufnahme- und Sachbescheiden jedoch nicht ausreichend dargelegt hat).

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision:

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

Die Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist im vorliegenden Fall nicht zulässig, weil dieser Entscheidung die vom Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung vertretene Rechtsansicht betreffend die Sanierungsmöglichkeiten bei einem Wiederaufnahmebescheid im Rechtsmittelverfahren zugrunde gelegt wurde.

Graz, am 11. November 2014