



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Wien  
Senat (Wien) 16

GZ. RV/0457-W/12

## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vom 12. November 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 2/20/21/22 vom 13. Oktober 2010 betreffend Zurücknahmeverklärung der Anträge auf Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 2004 bis 2006 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) ist in einem Fitnesscenter beschäftigt. Im Rahmen dieser Beschäftigung ist der Bw. für die Beratung, den Abschluss und den Verkauf von Fitnessverträgen sowohl in den Räumlichkeiten seines Arbeitgebers als auch vor Ort bei den potentiellen Kunden verantwortlich.

Im Zuge der Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für die Jahre 2004 bis 2006 beantragte der Bw. unter anderem Aufwendungen im Zusammenhang mit seiner beruflichen Tätigkeit als Fitnessbetreuer als Werbungskosten anzuerkennen.

Im Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2004 (vom 3. Oktober 2006) berücksichtigte das Finanzamt lediglich den Werbungskostenpauschbetrag, da nur Werbungskosten in Höhe von € 24,36 geltend gemacht worden waren. In den Einkommensteuerbescheiden für die Jahre 2005 und 2006 (beide vom 21. Juli 2008) wurden die für die betreffenden Jahre geltend

gemachten Aufwendungen mangels entsprechender Nachweise der diesbezüglichen Kosten nicht in voller Höhe anerkannt.

Gegen die betreffenden Einkommensteuerbescheide wurde seitens des Bw. keine Rechtsmittel erhoben. Die betreffenden Bescheide erwuchsen in Rechtskraft.

Mit Schreiben vom 24. August 2008 (eingelangt bei der Behörde am 24. September 2008) stellte der Bw. bezüglich der Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2004 bis 2006 jeweils einen Antrag auf Wiederaufnahme der betreffenden Verfahren und begründete dies damit, dass die Werbungskosten, welche vom Arbeitgeber nicht ersetzt worden seien, keine Berücksichtigung gefunden hätten.

Gegenständlichen Anträgen auf Wiederaufnahme der Einkommensteuer für die Jahre 2004 bis 2006 legte der Bw. eine Aufstellung der betreffenden Werbungskosten bei.

Mit Mängelbehebungsauftrag vom 19. August 2009 ersuchte das Finanzamt den Bw., die den Anträgen auf Wiederaufnahme anhaftenden Mängel unter Hinweis darauf, dass bei Versäumung der gesetzten Frist die Anbringen als zurückgenommen gelten, zu beheben. Im Einzelnen führte das Finanzamt unter Bezugnahme auf § 303a BAO aus, dass den Wiederaufnahmeanträgen die Bezeichnung der Umstände und Tatsachen, auf die der jeweilige Antrag gestützt werde, die Angaben, die zur Beurteilung der Rechtzeitigkeit des Antrages sowie die Angaben, die zur Beurteilung des fehlenden groben Verschuldens an der Nichtgeltendmachung im abgeschlossenen Verfahren, fehlen würden.

In Beantwortung des gegenständlichen Mängelbehebungsauftrages führte der Bw. aus, dass es sich bei den Umständen, die als Begründung für den jeweiligen Wiederaufnahmeantrag geltend gemacht worden seien, um Umstände bzw. Tatsachen handeln würde, bei welchen sich der Bw. im Vorverfahren einer möglichen steuerlichen Berücksichtigung nicht bewusst gewesen sei. Der Bw. habe aber zu dem Zeitpunkt, ab dem ihm die Möglichkeit einer steuerlichen Berücksichtigung bewusst gewesen sei, unverzüglich den Wiederaufnahmeantrag gestellt. Zudem sei die Berücksichtigung der beantragten Aufwendungen für die Ausübung des Berufes unerlässlich.

Mit Bescheid vom 13. Oktober 2010 erklärte das Finanzamt die seitens des Bw. gestellten Wiederaufnahmeanträge hinsichtlich der Einkommensteuer für die Jahre 2004 bis 2006 infolge mangelhafter Beantwortung des Mängelbehebungsauftrages als zurückgenommen. In der Begründung dazu führte das Finanzamt aus, dass keine Umstände oder neuen Tatsachen genannt worden seien, die eine Wiederaufnahme rechtfertigen würde. Die Begründung der Unwissenheit stelle keinen Grund zur Wiederaufnahme dar und seien zudem die gegenständlichen Abschreibungen bereits in den Abgabenerklärungen für die Jahre 2005 und

2006 begehrt worden. Zudem seien keine Angaben zur Beurteilung der Dreimonatsfrist gemacht worden. Die genannten Abgabenerklärungen seien am 2. November 2007 eingereicht worden, weshalb der späteste Zeitpunkt des Antrages für den Wiederaufnahmeantrag der 2. Februar 2008 gewesen sei. Auch sei das Fehlen des groben Verschuldens nicht nachgewiesen worden. Vielmehr sei kein Rechtsmittel gegen die Abgabenbescheide ergriffen worden, obwohl über die strittigen Kosten in den Bescheiden abgesprochen worden sei.

Mit Schreiben vom 12. November 2010 brachte der Bw. gegen den betreffenden Zurücknahmebescheid das Rechtsmittel der Berufung ein und führte aus, dass er sehr wohl den Mängelbehebungsauftrag beantwortet habe. Es seien sehr wohl Umstände und neue Tatsachen, die im Vorbescheid bei der Berechnung nicht berücksichtigt worden seien, genannt worden. Bezüglich der Dreimonatsfrist werde mitgeteilt, dass zu dem Zeitpunkt, ab dem der Bw. sich über die steuerlichen Konsequenzen des Erstbescheides im Klaren gewesen sei, er sofort ein Rechtsmittel gegen die betroffenen Bescheide erhoben habe. In diesem Fall sei dies der Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens gewesen. Es sei aus dem Erstbescheid für den Bw. nicht sofort ersichtlich gewesen, warum und was nicht anerkannt worden sei. Deswegen könne aber dem Bw. kein Vorwurf gemacht werden, dass die Anträge auf Wiederaufnahme der Verfahren erst zu einem Zeitpunkt gemacht worden seien, zu dem der Bw. erkannt habe, was durch das Finanzamt nicht gewährt worden sei. Hinsichtlich des groben Verschuldens werde auf die eben gemachten Ausführungen verwiesen. Das Rechtsmittel (gemeint sind wohl die Wiederaufnahmeanträge) sei zu dem für den Bw. ehestmöglichen Zeitpunkt ergriffen worden.

Der Berufung legte der Bw. eine Aufstellung der Werbungskosten der Jahre 2004 bis 2006 bei.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 2. Dezember 2012 wies das Finanzamt gegenständliches Rechtsmittel als unbegründet ab und führte dazu aus, dass in dem Antwortschreiben vom 15. September 2010 auf den Mängelbehebungsauftrag vom 19. August 2010 zu Punkt 1 nicht die konkreten neuen Tatsachen dargelegt worden seien, sondern lediglich von Umständen bzw. Tatsachen, bei welchen dem Bw. eine steuerliche Berücksichtigung nicht bewusst gewesen sei, Bezug genommen worden sei. Hierbei könne aber nicht von neuen Tatsachen gesprochen werden. Ebenso sei auf Punkt 2 unzureichend eingegangen worden. Überdies seien zum Fehlen des groben Verschuldens keine Aussagen getätigt worden, obwohl gerade der Umstand, dass der Bw. kein Rechtsmittel eingebracht habe, für grobes Verschulden spräche. Da der Bw. dazu gar nichts in der Beantwortung angeführt habe, sei dieser Punkt

unbeantwortet geblieben, weshalb zwingend ein Zurückweisungsbescheid (gemeint ist wohl der angefochtene Zurücknahmebescheid vom 13. Oktober 2010) zu erlassen gewesen sei.

Rechtzeitig brachte der Bw. einen Vorlageantrag ein. Der Bw. brachte keine neuen Sachargumente mehr vor und führte ergänzend aus, dass er steuerlich nicht so gewandt sei, weshalb er zuerst Rücksprache mit einem Berater habe halten müssen. Danach habe der Bw. unverzüglich den Antrag auf Wiederaufnahme gestellt.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Der Berufungswerber (Bw.) ist in einem Fitnesscenter beschäftigt. Im Rahmen dieser Beschäftigung ist der Bw. für die Beratung, den Abschluss und den Verkauf von Fitnessverträgen sowohl in den Räumlichkeiten seines Arbeitgebers als auch vor Ort bei den potentiellen Kunden verantwortlich.

Im Zuge der Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für die Jahre 2004 bis 2006 beantragte der Bw. unter anderem Aufwendungen im Zusammenhang mit seiner beruflichen Tätigkeit als Werbungskosten anzuerkennen.

Im Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2004 (vom 3. Oktober 2006) berücksichtigte das Finanzamt nur den Werbungskostenpauschbetrag, da Werbungskosten „lediglich“ in Höhe von € 24,36 geltend gemacht worden waren. In den Einkommensteuerbescheiden für die Jahre 2005 und 2006 (beide vom 21. Juli 2008) wurden die für die betreffenden Jahre geltend gemachten Aufwendungen mangels entsprechender Nachweise der diesbezüglichen Kosten nicht in voller Höhe anerkannt.

Gegen die betreffenden Einkommensteuerbescheide wurde seitens des Bw. keine Rechtsmittel erhoben. Die betreffenden Bescheide erwuchsen in Rechtskraft.

Mit Schreiben vom 24. August 2008 (eingelangt bei der Behörde am 24. September 2008) stellte der Bw. bezüglich der Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2004 bis 2006 Anträge auf Wiederaufnahme der betreffenden Verfahren.

Diese Wiederaufnahmeanträge haben - nahezu gleichlautend - unter anderem nachstehenden Inhalt (Beispielgebend wird der Inhalt des Wiederaufnahmeantrages hinsichtlich der Einkommensteuer für das Jahr 2004 wiedergegeben):

*„...Hiermit stelle ich bezüglich des Einkommensteuerbescheides 2004 ... den Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO.*

*Als Begründung möchte ich anführen, dass die Werbungskosten, welche vom Arbeitgeber nicht ersetzt wurden, keine Berücksichtigung fanden.*

---

Als Nachweis finden Sie beiliegend eine Aufstellung der Werbungskosten des Jahres 2004.

Belege können bei Bedarf nachgereicht werden.

Ich ersuche um Berücksichtigung der Werbungskosten für das Jahr 2004 und um Berichtigung des Einkommensteuerbescheides 2004. ...".

Die betreffenden Wiederaufnahmeanträge entsprachen nicht den in § 303a BAO geforderten Inhaltserfordernissen.

Mit Mängelbehebungsauftrag vom 19. August 2009 wurde der Bw. seitens des Finanzamtes zur Bekanntgabe der den Wiederaufnahmeanträgen fehlenden Inhaltserfordernissen aufgefordert.

Der Mängelbehebungsauftrag hat nachstehenden Inhalt:

*„Ihre Eingabe vom 24.09.2008 weist hinsichtlich dem Fehlen eines Inhaltserfordernisse die nachfolgenden Mängel auf:*

*Fehlen eines Inhaltserfordernisses gemäß § 303a BAO und zwar*

- 1) Die Bezeichnung der Umstände, auf die der Antrag gestützt wird (Urkundenfälschung, neue Tatsachen oder Beweismittel, Vorfragen, sonstiges Ereignis,...)*
- 2) Die Angaben, die zur Beurteilung der Rechtzeitigkeit des Antrages notwendig sind (Dreimonatsfrist)*
- 3) Die Angaben, die zur Beurteilung des fehlenden „groben“ Verschuldens an der Nichtgeltendmachung im abgeschlossenen Verfahren notwendig sind.*

*Die angeführten Mängel sind beim Finanzamt Wien 2/20/21/22 gemäß § 85 Abs. 2 BAO bis zum 21.09.2009 zu beheben.*

*Bei Versäumung dieser Frist gilt das Anbringen als zurückgenommen."*

Mit Schreiben vom 15. September 2009 beantwortete der Bw. den Mängelbehebungsauftrag des Finanzamtes wie nachstehend:

*„In Beantwortung des Mängelbehebungsauftrages (Bescheid vom 19. August 2009) teile ich Ihnen folgendes mit:*

- 1. Bei den Umständen, die ich als Begründung für den Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens geltend gemacht habe, handelt es sich um Umstände bzw. Tatsachen, bei welchen mir im Vorverfahren eine mögliche steuerliche Berücksichtigung nicht bzw. noch nicht bewusst war.*
- 2. Zum Zeitpunkt, ab dem mir die Möglichkeit einer steuerlichen Berücksichtigung bewusst wurde, habe ich unverzüglich den Antrag auf Berücksichtigung dieser Aufwendungen im Rahmen einer Wiederaufnahme des Verfahrens gestellt.*
- 3. Die Berücksichtigung der beantragten Aufwendungen sind für mich und die Ausübung meines Berufes unerlässlich. ... "*

Mit Bescheid vom 13. Oktober 2010 wurden die Anträge auf Wiederaufnahme der Einkommensteuer hinsichtlich der Jahre 2004 bis 2006 mangels vollständiger Behebung der den Anträgen anhaftenden Mängel als zurückgenommen erklärt.

Gegenständlicher Sachverhalt ergibt sich aus den im Finanzamtsakt aufliegenden Unterlagen.

---

Strittig ist im vorliegenden Fall, ob dem Mängelbehebungsauftrag inhaltlich so vollständig entsprochen wurde, dass die den Wiederaufnahmeanträgen anhaftenden Mängeln im Sinne des § 303a BAO behoben wurden.

Gemäß § 303 Abs. 1 BAO ist dem Antrag einer Partei auf Wiederaufnahme eines durch Bescheid abgeschlossenen Verfahrens statzugeben, 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.

Nach Abs. 2 der zitierten Gesetzesstelle ist der Antrag auf Wiederaufnahme binnen einer Frist von drei Monaten von dem Zeitpunkt an, in dem der Antragsteller nachweislich von dem Wiederaufnahmsgrund Kenntnis erlangt hat, bei der Abgabenbehörde einzubringen, die im abgeschlossenen Verfahren den Bescheid in erster Instanz erlassen hat.

Der Wiederaufnahmsantrag hat gemäß § 303a BAO zu enthalten:

- a) die Bezeichnung des Verfahrens, dessen Wiederaufnahme beantragt wird;
- b) die Bezeichnung der Umstände (§ 303 Abs. 1), auf die der Antrag gestützt wird;
- c) die Angaben, die zur Beurteilung der Rechtzeitigkeit des Antrags notwendig sind;
- d) bei einem auf § 303 Abs. 1 lit. b gestützten Antrag weiters Angaben, die zur Beurteilung des fehlenden groben Verschuldens an der Nichtgeltendmachung im abgeschlossenen Verfahren notwendig sind.

Fehlen die im § 303a geforderte Angaben, so liegen inhaltliche Mängel iSd. § 85 Abs. 2 BAO vor. In diesem Falle ist mit Mängelbehebungsauftrag vorzugehen (siehe zB. Ritz, BAO 4. Auflage, § 303a Tz 6, und den dortigen Hinweis auf § 85 BAO).

Wenn in einer Eingabe gesetzlich geforderte inhaltliche Angaben fehlen, so hat die Behörde nach § 85 Abs. 2 BAO dem Einschreiter die Behebung dieser Mängel mit dem Hinweis aufzutragen, dass die Eingabe nach fruchtlosem Ablauf einer gleichzeitig zu bestimmenden

---

angemessenen Frist als zurückgenommen gilt; werden die Mängel rechtzeitig (und ordnungsgemäß) behoben, gilt die Eingabe als ursprünglich richtig eingebracht.

Wird einem (rechtmäßigen) Mängelbehebungsauftrag überhaupt nicht, nicht zeitgerecht oder unzureichend entsprochen, so ist mit Bescheid (Zurücknahmebescheid) auszusprechen, dass die Eingabe als zurückgenommen gilt (zB Ritz, aaO, § 85 Tz 18, mwN).

Die gegenständlichen Anträge auf Wiederaufnahme der Verfahren bezüglich der Einkommensteuer für die Jahre 2004 bis 2006 enthalten keine Angaben, die zur Beurteilung der Rechtzeitigkeit der Anträge notwendig sind und entbehren zudem bei einem auf § 303 Abs. 1 lit. b gestützten Antrag weiters jener Angaben, die zur Beurteilung des fehlenden groben Verschuldens an der Nichtgeltendmachung im abgeschlossenen Verfahren notwendig sind.

Der Mängelbehebungsauftrag (Bescheid vom 19. August 2009) des Finanzamtes erging somit zu Recht, zumal es den in § 303a BAO geforderten Angaben mangelt.

Wie sich zudem aus gegenständlichem Antwortschreiben ergibt, wurden die den Wiederaufnahmeanträgen anhaftenden Mängeln im Rahmen des gesetzlich gerechtfertigten Mängelbehebungsverfahrens seitens des Bw. auch nicht behoben. So hat der Bw. kein konkretes Vorbringen erstattet, welches geeignet gewesen wäre, dem Mängelbehebungsauftrag entsprechend den gesetzlichen Bestimmungen des § 303a BAO iVm § 85 BAO zu entsprechen. Wenn der Bw. nun in der Berufung gegen den Zurücknahmebescheid behauptet, er hätte den Mängelbehebungsauftrag beantwortet, so irrt er.

Entsprechend den gesetzlichen Bestimmungen des § 303 Abs. 2 BAO iVm § 303a BAO sind Wiederaufnahmeanträge nur rechtzeitig, wenn sie binnen drei Monaten ab nachweislichem Erlangen der Kenntnis von einem Wiederaufnahmegrund bei der Behörde eingebracht werden. In diesem Sinne hat ein Wiederaufnahmeantrag ua. jene Angaben zu enthalten, die zur Beurteilung seiner Rechtzeitigkeit notwendig sind (somit zB. den Zeitpunkt, in dem der Wiederaufnahmewerber bzw. sein Vertreter von den maßgeblichen Umständen nachweislich Kenntnis erlangt hat). Diese Zeitangabe hat so genau zu sein, dass daraus die Einhaltung der gesetzlich normierten Dreimonatsfrist, binnen derer ein Wiederaufnahmeantrag bei der Behörde rechtzeitig eingebracht werden kann, eindeutig beurteilbar ist. Entsprechend der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind jedoch Angaben bezüglich des betreffenden Zeitpunktes wie etwa „erst jetzt“, „soeben“, „erst dieser Tage“, „nunmehr“ oder „zwischenzeitlich“ aber keineswegs ausreichend konkretisiert, um den genauen Zeitpunkt, ab wann der Steuerpflichtige von einem Wiederaufnahmegrund tatsächlich Kenntnis erlangt hat,

entsprechend feststellen und folglich die Rechtzeitigkeit des Wiederaufnahmeantrages beurteilen zu können. Wie der Beantwortung des Mängelbehebungsauftrages zu entnehmen ist, machte der Bw. – obwohl er im Mängelbehebungsauftrag ausdrücklich zur Erstattung jener Angaben, die zur Beurteilung der Rechtzeitigkeit des Antrages notwendig sind (Dreimonatsfrist) aufgefordert wurde - hinsichtlich jenes Zeitpunktes, ab wann er von den behaupteten Wiederaufnahmegründen Kenntnis erlangt hat, keine konkrete Angaben, die in weiterer Folge die Behörde in die Lage versetzt hätten, eindeutig und zweifelfrei die Rechtzeitigkeit der gegenständlichen Wiederaufnahmeanträge beurteilen zu können. In diesem Zusammenhang irrt der Bw. wenn er vermeint, die hinsichtlich der Rechtzeitigkeit (der Wiederaufnahmeanträge) gemachten Angaben seien ausreichend, um diese beurteilen zu können. So gab der Bw. in seinem Antwortschreiben zu gegenständlichem Mängelbehebungsauftrag lediglich an, dass „zu dem Zeitpunkt, ab dem mir die Möglichkeit einer steuerlichen Berücksichtigung bewusst wurde, habe ich unverzüglich den Antrag auf Berücksichtigung dieser Aufwendungen im Rahmen einer Wiederaufnahme des Verfahrens gestellt“. Den gegenständlichen Ausführungen des Bw. mangelt es in jedem Fall an entsprechenden zeitlichen Angaben, die der Behörde die Möglichkeit eingeräumt hätte, geeignete Feststellungen hinsichtlich der Rechtzeitigkeit der betreffenden Wiederaufnahmeanträge treffen zu können. Da somit bereits dem Mängelbehebungsauftrag in Bezug auf die den Wiederaufnahmeanträgen fehlenden Angaben, die zur Beurteilung der Rechtzeitigkeit der betreffenden Anträge notwendig sind, nicht ordnungsgemäß entsprochen wurde und seitens des Bw. keine genaueren Angaben hinsichtlich des Zeitpunktes der Kenntnisnahme vom Vorliegen der behaupteten Wiederaufnahmegründe gemacht wurden, hat das Finanzamt mit berufungsgegenständlichem Bescheid vom 13. Oktober 2010 zu Recht ausgesprochen, dass die Anträge auf Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2004 bis 2006 als zurückgenommen gelten. In diesem Zusammenhang kann daher dahingestellt bleiben, ob der Bw. auch die Übrigen vom Mängelbehebungsauftrag umfassten Punkten ausreichend beantwortet hat. Dies deshalb, da bereits bei unvollständiger Beantwortung eines einzelnen im Mängelbehebungsauftrages genannten Punktes eine Zurücknahme der betreffenden Wiederaufnahmeanträge seitens der Behörde auszusprechen ist, weil die in § 303a BAO normierten Voraussetzungen, die ein Wiederaufnahmeantrag zu enthalten hat, kumulativ erfüllt sein müssen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 26. September 2013