



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Klagenfurt
Senat 2

GZ. RV/0271-K/08,
miterledigt RV/0244-K/06

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw., Adr.1, vom 23. Mai 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes Klagenfurt vom 27. April 2006 betreffend 1)

Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO bezüglich Einkommensteuer für die Jahre 2001, 2002 und 2003 sowie 2) Einkommensteuer 2001, 2002 und 2003 (neue Sachbescheide) entschieden:

- 1) Den Berufungen gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens bezüglich Einkommensteuer für die Jahre 2001, 2002 und 2003 wird Folge gegeben.
Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.
- 2) Die Berufungen gegen die Einkommensteuerbescheide 2001, 2002 und 2003 werden als unzulässig (geworden) zurückgewiesen.

Entscheidungsgründe

Im Rahmen der Erklärungsprüfung des Veranlagungsjahres 2004 erlangte das Finanzamt ua. vom Tatsachenelement Kenntnis, dass der Bw. seit dem Jahre 2001 ausländische Einkünfte bezogen habe, diese jedoch in den eingereichten Einkommensteuererklärungen der Jahre 2001 – 2004 nicht erklärt habe.

Auf Grund dieser Tatsachenfeststellung und der sich daraus ergebenden Beweiswürdigung wurden vom Finanzamt in weiterer Folge die Verfahren der Einkommensteuerveranlagungen für die Jahre 2001 bis 2003 von Amts wegen gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder aufgenommen.

In den jeweils am 27. April 2006 erlassenen Wiederaufnahmsbescheiden betreffend die Jahre 2001, 2002 und 2003 wurde im Begründungsteil wörtlich ausgeführt:

"Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte gemäß § 303 Abs. 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."

Mit gleichem Datum erließ das Finanzamt neue Sachbescheide für die Jahre hinsichtlich derer das Verfahren von Amts wegen wieder aufgenommen wurde. Begründend wurde in den neuen Einkommensteuerbescheiden 2001, 2002 und 2003 ua ausgeführt, dass auf Grund neu hervorgekommener Tatsachen und Beweismittel (erstmalige Vorlage eines Dienstvertrages vom 6.8.2000) festgestellt worden sei, dass erstens diverse steuerlich geltend gemachte Aufwendungen durch den Arbeitgeber steuerfrei ersetzt worden seien und daher insoweit zu Unrecht bei den Veranlagungen der Jahre 2001 – 2003 als Werbungskosten berücksichtigt worden wären, und zweitens die vom Bw. in Italien bezogenen Aufsichtsratsvergütungen nicht erklärt und folglich in den angesprochenen Veranlagungsjahren auch nicht der Besteuerung unterzogen worden seien.

Am 23. Mai 2006 langte beim Finanzamt ein Berufungsschriftsatz des Bw. nachfolgenden Inhaltes ein:

"Mit gegenständlichem Schreiben berufe ich gegen die zuletzt ergangenen Steuerbescheide für die Jahre 2000 bis 2003. Gleichzeitig erteiche ich um Aussetzung der strittigen Beträge. Die Belege, welche jedes Jahr eingesehen wurden, werden nochmals vorgelegt werden. Die verlangte Aufstellung über die abgerechneten und die zusätzlich geltend gemachten Spesen werden ebenso nachgereicht. Die Zusatzvereinbarung über die Spesenlimitierung wird beigelegt."

Das Finanzamt legte die Berufungen zur Entscheidung der Abgabenbehörde zweiter Instanz vor.

Mit Bescheid vom 22. April 2008 wurde dem Bw. aufgetragen, die Mängel seiner Berufung gemäß § 250 Abs. 1 BAO gegen die "zuletzt ergangenen Steuerbescheide für die Jahre 2000 bis 2003" zu beheben:

"Es fehlt / fehlen gemäß § 250 Abs. 1 lit. a bis d BAO:

- *Die Bezeichnung/en der Bescheide, gegen die sie sich richtet (lit. a).*
- *Die Erklärung/en, in welchem/welchen Punkt/en der/die Bescheide angefochten wird/werden (lit. b).*
- *Die Erklärung/en, welche Änderung/en beantragt wird/werden (lit. c).*
- *Begründung/en (lit. d)."*

Diesem Mängelbehebungsauftrag entsprach der Bw. mit Eingabe vom 2. Mai 2008 und führte aus:

„In Ergänzung zur eingebrachten Berufung teile ich mit:

Beeinsprucht wird einerseits die durchgeführte Wiederaufnahme der Verfahren, da einerseits keine Wiederaufnahmegründe angeführt wurden und andererseits tatsächlich auch keine bestehen. Die Wiederaufnahme des Verfahrens wurde also zu Unrecht durchgeführt. Überdies wurden die in Italien erhaltenen Vergütungen bereits in Italien der Besteuerung unterzogen und die Steuer dort auch einbehalten.

Die dazu ergangenen Sachbescheide sind daher insoweit ebenso falsch, als diese Einkünfte nicht in meine Einkommensteuerbescheide aufgenommen werden dürfen. So wird festgehalten, dass daraus gar keine positiven Einkünfte erzielt worden sind.

Hiezu wird bemerkt, dass im Zuge der Veranlagungen und im Berufungsverfahren sämtliche diesbezüglichen Unterlagen bereits vorgelegt worden sind. Aus diesen Gründen kann ich nicht erkennen, warum diese Bescheide (Wiederaufnahme für die Jahre 2000 - 2003 und die dazu ergangenen Einkommensteuerbescheide) abgeändert wurden.

Ich ersuche um ersatzlose Aufhebung der oben angeführten Bescheide."

Über die Berufungen wurde erwogen:

1) Wiederaufnahme des Verfahrens

Aus der Ergänzungseingabe des Bw. vom 2. Mai 2008 ergibt sich klar, dass sich die Berufungen des Bw. auch gegen die verfahrensrechtlichen Bescheide, mit welchen die Wiederaufnahmen der Einkommensteuerverfahren für die Jahre 2001, 2002 und 2003 von Amts wegen verfügt wurden, richten.

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. 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. Die Entscheidung ob eine Wiederaufnahme zu erfolgen hat, ist eine Ermessensentscheidung. Tatsachen sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände (s. Ritz, BAO³, § 303 Tz 7).

Die Entscheidung über die Wiederaufnahme des Verfahrens steht gemäß § 305 Abs. 1 BAO der Abgabenbehörde zu, die den Bescheid in erster Instanz erlassen hat. Welche gesetzlichen Wiederaufnahmegründe durch einen konkreten Sachverhalt als verwirklicht angesehen und daher als solche herangezogen werden, bestimmt bei der Wiederaufnahme von Amts wegen die gemäß § 305 Abs. 1 leg. cit. zuständige Behörde (vgl. VwGH vom 26.04.2007, 2002/14/0075).

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind im Wiederaufnahmsbescheid die entsprechenden Wiederaufnahmsgründe, derentwegen die behördliche Wiederaufnahme verfügt wird, in der Begründung anzuführen (VwGH 14.5.1991, 90/14/0262; 12.4.1994, 90/14/0044; 21.7.1998, 93/14/0187; 16.11.2006, 2006/14/0014; 19.9.2007, 2004/13/0108). Die Wiederaufnahmsgründe sind bescheidmäßig deswegen

auszuweisen, weil nach verwaltungsgerichtlicher Judikatur sich die Berufungsbehörde bei der Erledigung der gegen die Verfügung der Wiederaufnahme gerichteten Berufung auf keine neuen (anderen) Wiederaufnahmsgründe stützen darf. Diese hat lediglich zu beurteilen, ob die von der Abgabenbehörde erster Instanz im Wiederaufnahmsbescheid angeführten Gründe eine Wiederaufnahme rechtfertigen (vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, § 307 Tz 3 sowie die dort zitierte Judikatur). Die fehlende Angabe der Wiederaufnahmsgründe in der Begründung des mit Berufung angefochtenen Bescheides ist in der Berufungsentscheidung nicht "nachholbar".

Das Finanzamt weist im Begründungsteil der angefochtenen Wiederaufnahmsbescheide lediglich den Gesetzestext zu § 303 Abs. 4 BAO aus, gibt aber weder bekannt, welche Tatsachen oder Beweismittel neu hervorgekommen sein sollen, die im bisherigen abgeschlossenen Verfahren nicht geltend gemacht worden seien, noch stellt es die erforderliche zeitliche Abfolge des Bekanntwerdens der maßgeblichen Tatsachen und Beweismittel dar. Die bekämpften Wiederaufnahmsbescheide enthalten ebenso wenig eine Begründung hinsichtlich jener Überlegungen, welche für die Ermessensübung ausschlaggebend gewesen waren.

Es wäre Sache des Finanzamtes gewesen, entweder die Wiederaufnahmsgründe in den erlassenen Wiederaufnahmsbescheiden konkret anzuführen oder zumindest auf jenes Aktenmaterial (neue Sachbescheide, Schriftsätze, etc.) zu verweisen, aus welchem die Wiederaufnahmsgründe hervorgehen, um so dem Unabhängigen Finanzsenat die Möglichkeit zu eröffnen, eine Überprüfung anzustellen, ob die von der Abgabenbehörde erster Instanz angezogenen Gründe eine Wiederaufnahme überhaupt rechtfertigen (vgl. VwGH 2.2.2000, 97/13/0199; 19.9.2007, 2004/13/0108).

Da aus den angefochtenen Wiederaufnahmsbescheiden für den Unabhängigen Finanzsenat somit nicht nachvollziehbar ist, auf welche neu hervorgekommenen Tatsachen oder auf welches Ergebnis des Beweismittelverfahrens sich die Wiederaufnahmen der Verfahren (Einkommensteuer 2001 – 2003) stützen, waren die bekämpften Wiederaufnahmsbescheide bezüglich Einkommensteuer für die Jahre 2001, 2002 und 2003 ersatzlos aufzuheben.

Durch die Aufhebung der die Wiederaufnahme des Verfahrens verfügenden Bescheide tritt gemäß § 307 Abs. 3 BAO das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor der Wiederaufnahme befunden hat.

2) Einkommensteuer 2001, 2002 und 2003 (neue Sachbescheide)

Nach der Bestimmung des § 307 Abs. 1 BAO ist mit dem die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheides unter gleichzeitiger Aufhebung des früheren

Bescheides die das wieder aufgenommene Verfahren abschließende neue Sachentscheidung (zB. Einkommensteuerbescheid) zu verbinden.

Werden jedoch die Wiederaufnahmsbescheide, wie im vorliegenden Fall geschehen, gemäß § 289 Abs. 2 BAO aufgehoben, tritt das Verfahren jeweils in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat. Durch die Aufhebung der Wiederaufnahmsbescheide wird den sich darauf stützenden (neuen) Sachbescheiden die für die Durchbrechung der Rechtskraftwirkung erforderliche Grundlage entzogen. Eine meritorische Überprüfung der Rechtmäßigkeit dieser neuen Sachbescheide bleibt daher dem Unabhängigen Finanzsenat versagt.

Da die neuen Sachbescheide demnach „ex lege“ aus dem Rechtsbestand ausscheiden, waren die Berufungen gegen die (neuen) Einkommensteuerbescheide 2001, 2002 und 2003 daher als unzulässig (geworden) zurückzuweisen. Die Zurückweisung der Berufungen gegen die Einkommensteuerbescheide ist die zwingende Folge der Aufhebung der zugrunde liegenden Verfahrensbescheide (Wiederaufnahmsbescheide).

Aus den dargelegten Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Klagenfurt, am 17. Juli 2008