



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Dr. Johanna Langer und die weiteren Mitglieder Mag. Friedrich Holzer, Dr. Reinhold Lexer und Mag. Klaus Schönach im Beisein der Schriftführerin Angelika Ganser über die Berufung des Berufungsverbers, vertreten durch die Steuerberaterin, vom 3. Mai 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes, vertreten durch Finanzanwalt, vom 30. März 2004 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Einkommensteuer für das Jahr 2000 nach der am 19. April 2007 in 6021 Innsbruck, Innrain 32, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Der Berufungsverber war im streitgegenständlichen Jahr 2000 Gesellschafter-Geschäftsführer bei der GesellschaftmbH (Beteiligungsausmaß 76 % der Anteile am Stammkapital) und bezog als solcher selbständige Einkünfte als Geschäftsführer, welche er in seiner (undatierten) Einkommensteuererklärung für das Jahr 2000 (beim Finanzamt eingelangt am 22. Mai 2001) auswies wie folgt (vgl. Beilage zur Einkommensteuererklärung 2000):

"2. Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit:

| | |
|-----------------------------------|----------------|
| <u>1. Einnahmen</u> | 1.205.000,00 |
| Geschäftsführervergütung | |
| <u>2. Ausgaben:</u> | |
| Kammerumlage | 3.000,00 |
| Sozialversicherung | 88.742,00 |
| Literatur | 234,00 |
| Pensionsversicherung | 405.000,00 |
| Verlust aus Anlagenabgängen | 5.000,00 |
| Kfz-Kosten: Laufende Kosten / Afa | 119.870,20 |
| Privatanteil 25 % | - 29.967,55 |
| | <hr/> |
| | 89.902,65 |
| Gewinn 2000 | 591.878,65 |
| | 613.121,35 |
| | <hr/> |
| | 1.205.000,00 |
| | 1.205.000,00 " |

Anlässlich einer ab 22. Mai 2001 zur ABp.Nr.1 betreffend die Jahre 1998 bis 2000 durchgeführten abgabenbehördlichen Betriebsprüfung vermerkte der BetriebsprüferA in seinen Aufzeichnungen (vgl. Arbeitsbogen zur ABp.Nr.1):

Die Geschäftsführervergütung 2000 „wurde niedriger angesetzt, da“ der Berufungswerber „nur insoferne Geschäftsführergehälter aus der GesmbH bezieht, als dies auch finanziell vertretbar ist. Auf Grund des Zusammenschlusses zur“ Gesellschaft2 „waren kurzfristige Rückgänge in den Erlösen enthalten (Arbeiten im Zusammenhang mit dem Zusammenschluss usw.), weshalb er in diesem Jahr auf einen höheren Geschäftsführerbezug verzichten musste.“

Der BetriebsprüferA traf in Folge keine abgabenbehördlichen Feststellungen (vgl. Bericht gemäß § 151 Abs. 3 BAO vom 10. Juli 2001 zur ABp.Nr.1), sodass die Einkommensteuer vom Finanzamt mit Bescheid vom 11. Juli 2001 antrags- und erklärungsgemäß veranlagt wurde.

Zeitgleich mit obiger abgabenbehördlicher Betriebsprüfung nahm derselbe Betriebsprüfer bei der GesellschaftmbH eine abgabenbehördliche Betriebsprüfung zur ABp.Nr.3 betreffend dem Jahr 2000 vor, welche ebenso zu keinen abgabenbehördlichen Feststellungen führte.

Im Jahr 2002 tätigte die Abgabenbehörde beim Berufungswerber erneut betreffend ua. dem Jahr 2000 eine Prüfung der Aufzeichnungen gemäß § 151 Abs. 1 BAO in Verbindung mit § 99 Abs. 2 Finanzstrafgesetz (vgl. Prüfungs- und Nachschauauftrag vom 31. Juli 2002 zur ABp.Nr.2). Im Bericht gemäß § 151 Abs. 3 BAO zur ABp.Nr.2 vom 9. April 2003 führten die BetriebsprüferB hierzu ua. aus wie folgt:

„Tz. 12 Im Rahmen der Erstprüfung wurde seitens des Prüfers“ BetriebsprüferA „wohl ein Schwerpunkt gesetzt, jedoch keine Feststellung zu der Feststellung der Nachprüfung getroffen.“

„Einkünfte aus selbständiger Arbeit:

Tz. 13 Geschäftsführerbezug“ GesellschaftmbH

Sachverhalt:"

Der Berufungswerber „ist Gesellschafter-Geschäftsführer der" GesellschaftmbH „und bezieht als solcher Geschäftsführerbezüge (selbständige Einkünfte)."

Lt. Auskunft beider Geschäftsführer bezogen diese aufgrund einer mündlichen Vereinbarung im Jahr 2000 ein Geschäftsführergehalt in Höhe von monatlich ÖS 240.000,00"

(Berufungswerber) „bzw. 80.000,00" (PersonA). „Die betragsmäßige Differenz entspricht in etwa dem Beteiligungsverhältnis der Gesellschafter (76% : 24% ab 1.1.2000)."

Im Jahr 2000 wurden unter dem Titel „Geschäftsführervergütung" Einnahmen von insgesamt ÖS 1,205.000,00 erklärt.

In der" GesellschaftMBH „wurde als Geschäftsführeraufwand" Berufungswerber „ein Betrag in Höhe von ÖS 2,879.999,97 ausgewiesen.

Die Differenz zu den erklärten Einkünften als Geschäftsführer resultiert aus der Verbuchung des Betrages von ÖS 1,674.999,97 auf dem Konto „Verbindlichkeiten gegenüber Gesellschafter". Nach Aussage" vom Berufungswerber „hat er diesen Betrag mangels Auszahlung nicht erklärt. Die Auszahlung sei aufgrund der schlechten finanziellen Lage der Gesellschaft nicht erfolgt, da für die Auszahlung des „Restgehaltes" ein Kredit aufgenommen werden hätte müssen, für den" der Berufungswerber „als Gesellschafter hätte haften müssen.

Rechtliche Würdigung:

Gemäß § 19 Abs. 1 EStG ist ein Betrag dann als zugeflossen anzusehen, wenn der Empfänger über diesen tatsächlich und rechtlich verfügen kann. Ist der Abgabepflichtige gleichzeitig Mehrheitsgesellschafter jener GmbH, die sein Schuldner (hinsichtlich seiner Geschäftsführerbezüge) ist, ist der Zufluss grundsätzlich anzunehmen, sobald die Forderung fällig ist, vorausgesetzt, dass die GmbH nicht zahlungsunfähig ist. Diese Sicht gebietet der beherrschende Einfluss des Mehrheitsgesellschafters der GmbH. Für die Beurteilung der Zahlungsunfähigkeit ist auch von Bedeutung, ob der GmbH, sollte sie im gegebenen Zeitpunkt nicht über genügendbare Mittel verfügen oder nicht in der Lage sein, sich durch Vermögensumschichtung Barmittel zu verschaffen, die Kreditwürdigkeit zur Aufnahme von Fremdmitteln zukommt (vgl. VwGH vom 29.7.1997, 95/14/0014).

Diese Sicht gebietet der beherrschende Einfluss des Mehrheitsgesellschafters der GmbH, weil die Gesellschafterversammlung dem Geschäftsführer gegenüber weisungsberechtigt ist (vgl. Reich-Rohrwig, Das österreichische GmbH-Recht, 125); andernfalls hätte es der Mehrheitsgesellschafter, der auch Gläubiger der Gesellschaft ist, in der Hand, den Gewinn der Gesellschaft zu kürzen, ohne die entsprechenden Beträge selbst versteuern zu müssen.

Zu diesem Ergebnis führt auch die notwendige Gleichbehandlung mit Verhältnissen

eines Steuerpflichtigen, dem ein für ihn fremder Gläubiger gegenübersteht. Einem solchen gegenüber wird der Abgabepflichtige in der Regel auf der Einräumung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht über die ihm zustehenden Beträge bestehen. Im übrigen fließen auch etwa einem Alleingesellschafter bzw. einem beherrschenden Gesellschafter auch Gewinnansprüche bereits mit der Beschlussfassung über die Gewinnverteilung zu (vgl. Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar², Tz 30 zu § 19 unter „Gewinnanteile“ mit weiterem Nachweis).

Nachdem seitens des Abgabepflichtigen keine Zahlungsunfähigkeit der GesellschaftmbH, „sondern nur die Notwendigkeit einer Kreditaufnahme eingewandt wurde – Zahlungsunfähigkeit ist bedingt durch einen ungewöhnlich hohen Forderungsstand in Höhe von ÖS 2,115 Mio. sowie Forderungen gegen bet. Unternehmen in Höhe von über ÖS 11 Mio. auszuschließen - gilt auch der bei der“ GesellschaftMBH „auf dem Konto „Verbindlichkeiten gegen Gesellschafter“ gebuchte Geschäftsführerbezug in Höhe von ÖS 1,675.000,00 im Jahr 2000 als zugeflossen.“

| | "2000 |
|--|---------------------|
| Einkünfte aus selbständiger Arbeit vor Bp | 613.121,00 |
| Erhöhung Geschäftsführerbezug lt. Bp | 1.675.000,00 |
| Einkünfte aus selbständiger Arbeit lt. Bp | 2.288.121,00 |

Zur Wiederaufnahme des Verfahrens führten die Betriebsprüfer aus wie folgt:

„Tz. 18 Wiederaufnahme des Verfahrens:

Hinsichtlich nachstehend angeführter Abgabenarten und Zeiträume wurden Feststellungen getroffen, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO erforderlich machen:

| Abgabenart | Zeitraum | Hinweis auf Tz |
|-----------------|----------|----------------|
| Einkommensteuer | 2000 | 13 - 14 |

Tz. 19 Begründung des Ermessensgebrauchs:

Die Wiederaufnahme erfolgte gemäß § 303 Abs. 4 und Abs. 1 lit. a BAO unter Bedachtnahme auf das Ergebnis der durchgeführten abgabenrechtlichen Wiederholungsprüfung gemäß § 99 FinStrG in Zusammenhang mit der laufenden Voruntersuchung des Landesgerichtes „unter“ GZI.1 „gegen“ PersonB „und andere wegen § 33 Abs. 1 und 2 FinStrG in Tateinheit mit dem Verbrechen des Amtsmissbrauches gemäß § 12 in Verbindung mit § 302 StGB, da davon auszugehen ist, dass die im Zuge der Erstprüfung ergangenen Bescheide bzw. die Nichtänderung von Bescheiden durch ebendiese gerichtlich strafbare Handlungen herbeigeführt wurden. Bei der im Sinne des § 20 BAO vorgenommenen Interessensabwägung war dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit

(Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteiinteresse an der Rechtskraft) einzuräumen."

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Betriebsprüfer und erließ ua. einen Bescheid betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2000 sowie einen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2000, beide mit Ausfertigungsdatum 26. Mai 2003. Die hiergegen fristgerecht erhobene Berufung vom 26. Juni 2003 in Verbindung mit den Ausführungen zur Mängelbehebung vom 15. September 2003 begründete der Berufungswerber zusammengefasst ua. damit, eine wiederholte (zweite) Betriebsprüfung nach der im Jahr 2001 durch BetriebsprüferA vorgenommenen Betriebsprüfung und eine Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2000 sei sachlich nicht gerechtfertigt, da die Abgabenbehörde zu Unrecht und entgegen der Aktenlage eine Herbeiführung des wiederaufgenommenen Bescheides in Form eines Amtsmisbrauchs gemäß § 302 StGB in Tateinheit mit einer Abgabenhinterziehung unterstelle. Die Abgabenbehörde habe keinerlei Feststellungen über die Erfüllung der objektiven und subjektiven Tatseite als Vorfrage nach dem Maßstab des Strafrechtes getroffen. Die für eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 in Verbindung mit Abs. 1 lit. b BAO erforderlichen neu hervorgekommenen Tatsachen oder Beweismittel würden nicht existieren. Die Abgabenbehörde sei im Wiederaufnahmeverfahren an die einmal gewählte Begründung gebunden und dürfe sie im laufenden Verfahren nicht durch eine andere (bessere, erfolgsversprechendere) austauschen (VwGH 30.11.1999, 94/14/0124). Das Verfahren weise Weiters gravierende Mängel auf und fände im rechtsleeren Raum statt. Die Durchführung dieser Wiederholungsprüfung sei rechtswidrig.

Das Finanzamt hob mit Bescheid gemäß § 299 Abs. 1 BAO vom 23. März 2004 von Amts wegen den Bescheid betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich der Einkommensteuer für das Jahr 2000 (mit Ausfertigungsdatum „11. Juli 2001“; richtig: 26. Mai 2003) wieder auf. Begründend führte die Abgabenbehörde aus:

"Da sich die Wiederaufnahme betreffend die Wiederholungsprüfung auf § 303 Abs. 1 lit. a BAO begründet hat und es zu keiner Anzeige nach dem Finanzstrafgesetz hinsichtlich der angeführten Steuerpflichtigen gekommen ist, erweisen sich die Wiederaufnahmbescheide als rechtswidrig und sind somit gem. § 299 BAO aufzuheben."

Mit Bescheid vom 30. März 2004 nahm das Finanzamt das Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Einkommensteuer für das Jahr 2000 wieder auf und erließ einen neuen Einkommensteuerbescheid 2000 (mit Ausfertigungsdatum vom selben Tag). Die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer für das Jahr 2000 begründete die Abgabenbehörde nachfolgend:

„Auf Grund des Zusammenschlusses zur" Gesellschaft2 „waren kurzfristige Rückgänge in den Erlösen enthalten (Arbeiten im Zusammenhang mit dem Zusammenschluss usw.), weshalb" der Berufungswerber „in diesem Jahr auf einen höheren Geschäftsführerbezug verzichten musste.

Nachdem der" BetriebsprüferA „bei der Prüfung der" Gesellschaftmbh „unter Hinweis auf die Verwendung der Prüfsoftware keine Schwerpunktsetzung vornahm und auch aus dem Arbeitsbogen kein Hinweis auf eine Prüfungshandlung im Zusammenhang mit dem dort angefallenen Geschäftsführeraufwand 2000 unter der Bilanzposition „sonstige Verbindlichkeiten" einer Überprüfung der finanziellen Situation der" Gesellschaftmbh „im Geschäftsjahr 2000 erkennbar ist, kann nicht davon ausgegangen werden, dass die Behörde im vollem Umfang bescheid wusste.

Ein allfälliges diesbezügliches Verschulden der Behörde an der Nichtausforschung dieser Sachverhaltselemente im Zusammenhang mit dem Prüfungsverhalten schließt jedoch eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen nicht aus.“

Mit Schreiben vom 3. Mai 2004 er hob der Berufungswerber fristgerecht gegen ua. obigen Wiederaufnahmebescheid Berufung, welche – nach Ergehen eines Mängelbehebungsauftrages durch das Finanzamt vom 23. September 2004 – mit Vorbringen vom 13. Oktober 2004 unter Wiederholung und Verweis auf die Ausführungen vom 15. September 2003 begründet wurde wie folgt:

„Sämtliche Tatsachen und Beweismittel, die nun zu einer Steuerneufestsetzung führen sollen, lagen der Behörde zum Zeitpunkt der Erlassung des Erstbescheides (11.07.2001) vollständig vor:

- der Behörde war der im Jahre 2000 tatsächlich ausbezahlt Geschäftsführerbezug aus den Unterlagen des Berufungswerbers und der" Gesellschaftmbh „bekannt
- die Behörde hatte ebenfalls Kenntnis vom Geschäftsführeraufwand 2000 betreffend den Berufungswerber bei der" Gesellschaftmbh „und zwar sowohl hinsichtlich der Auszahlung als auch der Abgrenzung des nicht ausbezahnten Restgeschäftsführerbezuges 2000 unter der Bilanzposition „sonstige Verbindlichkeiten"
- die Behörde wusste über die finanzielle Situation der" Gesellschaftmbh „im Geschäftsjahr 2000 im vollem Umfang bescheid
- der Geschäftsführerbezug war Schwerpunkt der Erstprüfung (siehe Tz 12 des Berichtes vom 9.04.2003).

Da die Erstprüfung beim Berufungswerber und der" Gesellschaftmbh „zeitgleich durch" BetriebsprüferA „durchgeführt wurde, lagen dem Erstprüfer und somit der bescheiderlassenden Behörde sämtliche Unterlagen vor und war der Sachverhalt vollständig offengelegt. Zeitgleich erst nach Durchführung der Erstprüfung wurden die

Jahresveranlagungsbescheide 2000 betreffend den Berufungswerber und der" Gesellschaftmbh „ausgefertigt und zugestellt. Zu allen Punkten hat die nun durchgeführte Wiederholungsprüfung nichts Neues an den Tag gebracht, was nicht ohnehin schon zum Zeitpunkt der Erlassung des Erstbescheides amtsbekannt war. Die Finanzbehörde kann daher auch nicht „neu" hervorgekommene Tatsachen behaupten, da sämtliche einem Betriebsprüfer offengelegte Unterlagen als der Behörde bekannt zuzurechnen sind:

"Bei der Frage, ob relevante Tatsachen oder Beweismittel iSd § 303 Abs. 4 BAO „neu hervorgekommen" sind, kommt es auf den Wissensstand der Behörde im Zeitpunkt der Erlassung des Bescheides an, mit welchem jenes Verfahren abgeschlossen wurde, welches wieder aufgenommen werden soll. Zum Wissensstand des Finanzamtes zählt auch, was im Rahmen einer Betriebsprüfung hervorgekommen ist" (VwGH vom 18.9.1985, 85/13/0087, ähnlich auch VwGH vom 27.9.1990, 89/16/225).

Wie der VwGH seit seinem Erkenntnis vom 11.1.1930, 426/28 (ergangen zu dem dem heutigen § 303 Abs. 4 BAO normativ gleich gearteten § 69 Abs. 1 lit. b AVG) in ständiger Rechtsprechung dargetan hat, kann ein Anspruch auf Wiederaufnahme des Verfahrens nicht auf solche Tatsachen gestützt werden, die der Behörde bereits bekannt waren, aber im Ermittlungsverfahren als unwesentlich nicht weiter berücksichtigt worden sind. Eine andere (geänderte, wenn auch richtige) rechtliche Beurteilung des schon bekannt gewesenen (offengelegten, aber von der Behörde nicht weiter beachteten) Sachverhaltes allein rechtfertigt keine Wiederaufnahme (vgl. VwGH 2967/79 vom 21.4.1980 und 3143f/80 vom 5.11.1981). Werden Tatsachen festgestellt, die im vorangehenden Ermittlungsverfahren zwar bekannt waren, aber unberücksichtigt geblieben sind, weil die Abgabenbehörde sie als unerheblich betrachtete, so sind sie nicht neu hervorgekommen (VwGH 87/16/3 vom 19.5.1988).

So hat der VwGH bereits in seinem Erkenntnis vom 11.5.1928, Slg. Nr. 15.218/A dargetan, dass eine Partei, die im Verwaltungsverfahren (hier: erste Betriebsprüfung mit daran anschließender Veranlagung) die ihr zur Verfügung stehenden Tatsachen und Beweismittel für ihren Anspruch anzugeben, diese Gelegenheit aber versäumte, die Folgen daraus zu tragen hat und sich nicht auf einen Wiederaufnahmegrund berufen kann. Die Wiederaufnahmegründe auf Antrag des Steuerpflichtigen (Anlassfall im VwGH-Erkenntnis 1428/72 vom 8.11.1973) sind grundsätzlich dieselben wie für eine amtswegige Wiederaufnahme (Ritz, BAO-Kommentar, Rz 26 zu § 303).

Die Voraussetzungen für den Anspruch auf Wiederaufnahme des Verfahrens richten sich nach beiden Seiten: jeder, der eine Wiederaufnahme begeht (egal ob Steuerpflichtiger

(oder Abgabenbehörde) muss die Tatsache des „Neu-Hervorgekommen Seins“ beweisen.“

Das Finanzamt legte die Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz direkt ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung vor. In der am 19. April 2007 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung führte der Berufungswerber unter Bezugnahme auf sein Berufungsvorbringen ua. ergänzend aus, das Finanzamt sei zur streitgegenständlichen Wiederaufnahme auf Grund fehlender neuer Tatsachen nicht berechtigt. Unrichtig sei, dass er auf seine Forderung gegenüber der Gesellschaft mbH verzichtet habe, sondern sei diese viel mehr im Jahr 2002 beglichen worden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen der Abs. 1 lit a 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.

Einen Wiederaufnahmegrund bilden somit lediglich neu hervorgekommene "Tatsachen oder Beweismittel", die im abgeschlossenen Verfahren nicht geltend gemacht worden sind. Tatsachen im Sinne dieser Bestimmung sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände (VwGH 26.1.1999, 98/14/0038; VwGH 26.7.2000, 95/14/0094); also Sachverhaltselemente, die bei entsprechender Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis (als vom Bescheid zum Ausdruck gebracht) geführt hätten, etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen, Eigenschaften (VwGH 23.4.1998, 95/15/0108; VwGH 19.11.1998, 96/15/0148; VwGH 26.7.2000, 95/14/0094). Maßgebend ist, ob der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können (VwGH 21.7.1998, 93/14/0187, 0188; VwGH 24.2.2004, 2000/14/0186; VwGH 29.9.2004, 2001/13/0135). Ein behördliches Verschulden an der Nichtfeststellung der maßgeblichen Tatsachen bzw. Beweismittel im Erstverfahren schließt die Wiederaufnahme von Amtswegen nicht aus (VwGH 6.7.2006, 2003/15/0016). Die Wiederaufnahme auf Grund neu hervorgekommener Tatsachen oder Beweismittel bietet die Möglichkeit, bisher unbekannten, aber entscheidungswesentlichen Sachverhaltselementen Rechnung zu tragen; sie dient aber nicht dazu, bloß die Folgen einer unzutreffenden rechtlichen Würdigung eines offen gelegten Sachverhaltes zu beseitigen (VwGH 9.7.1997, 96/13/0185). Eine andere (geänderte, wenn auch richtige) rechtliche Beurteilung des schon bekannt gewesenen Sachverhaltes allein

begründet daher keine Wiederaufnahme des Verfahrens (VwGH 21.4.1980, 2967/79; VwGH 5.11.1981, 3143 f/80).

Die Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen ist nur aus den gesetzlichen Wiederaufnahmegründen zulässig. Die Entscheidung über die Wiederaufnahme des Verfahrens steht gemäß § 305 Abs. 1 BAO der Abgabenbehörde zu, die den Bescheid in erster Instanz erlassen hat. Diese hat in der Begründung von Verfügungen der Wiederaufnahme die entsprechenden Wiederaufnahmegründe anzugeben. 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 BAO zuständige Behörde.

Gemäß § 289 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde zweiter Instanz außer in hier nicht interessierenden Fällen des Abs. 1 immer in der Sache selbst zu entscheiden. Sie ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung ihre Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde erster Instanz zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Bei einer Berufung gegen eine Wiederaufnahme von Amts wegen durch das gemäß § 305 Abs. 1 BAO zuständige Finanzamt ist Sache, über welche die Abgabenbehörde zweiter Instanz gemäß § 289 Abs. 2 BAO zu entscheiden hat, nur die Wiederaufnahme aus den vom Finanzamt herangezogenen Gründen, also jene wesentlichen Sachverhaltsmomente, die das Finanzamt als Wiederaufnahmegrund beurteilt hat. Unter Sache ist in diesem Zusammenhang die Angelegenheit zu verstehen, die den Inhalt des Spruches des Bescheides der Abgabenbehörde erster Instanz gebildet hatte. Bei einem verfahrensrechtlichen Bescheid wie dem der Wiederaufnahme des Abgabenverfahrens von Amts wegen wird die Identität der Sache, über die abgesprochen wurde, durch den Tatsachenkomplex begrenzt, der als neu hervorgekommen von der für die Wiederaufnahme zuständigen Behörde zur Unterstellung unter den von ihr gebrauchten Wiederaufnahmetatbestand herangezogen wurde.

Die Rechtsmittelbehörde darf die Wiederaufnahme nicht auf Grund von Tatsachen bestätigen, die vom Finanzamt nicht herangezogen wurden (VwGH 2.3.1993, 91/14/0003). Sie darf nur die von der die Wiederaufnahme verfügenden Behörde geprüften und herangezogenen Gründe (die verfahrensbestimmend gewesenen gleichen tatsächlichen Grundlagen) einer anderen rechtlichen Würdigung unterziehen. Aufgabe der Berufungsbehörde bei Entscheidungen über ein Rechtsmittel gegen die amtswegige Wiederaufnahme durch ein Finanzamt ist es daher, zu prüfen, ob dieses Verfahren aus den vom Finanzamt gebrauchten Gründen wieder aufgenommen werden durfte, nicht jedoch, ob die Wiederaufnahme auch aus anderen Wiederaufnahmegründen zulässig gewesen wäre. Die Beschränkung der Berufungsbehörde auf die (auf

diese Weise zu beurteilende) Sache erster Instanz schließt es daher aus, dass jene neue Wiederaufnahmegründe einführt und solcherart an Stelle der Behörde, die gemäß § 305 Abs. 1 BAO zuständig ist, aus anderen Gründen die Wiederaufnahme bewilligt. Die Berufungsbehörde ist somit nicht berechtigt, sich bei der Erledigung der gegen die Verfügung der Wiederaufnahme gerichteten Berufung auf neue Wiederaufnahmegründe zu stützen. Sie hat lediglich zu beurteilen, ob die von der Abgabenbehörde erster Instanz angeführten Gründe eine Wiederaufnahme rechtfertigen (Ritz, Bundesabgabenordnung³, Kommentar, Tz. 3 zu § 307). Verstößt die Berufungsbehörde gegen diese ihre Beschränkung auf die Sache des Berufungsverfahrens, belastet sie ihren Bescheid mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit. Liegt der vom Finanzamt angenommene Wiederaufnahmegrund nicht vor oder hat dieses die Wiederaufnahme tatsächlich auf keinen Wiederaufnahmegrund gestützt, muss die Berufungsbehörde daher den vor ihr angefochtenen Wiederaufnahmbescheid des Finanzamtes ersatzlos beheben (VwGH 14.5.1991, 90/14/0262; VwGH 30.11.1999, 94/14/0124; VwGH 2.2.2000, 97/13/0199; VwGH 22.11.2006, 2003/15/0141).

Im vorliegenden Fall kann der Begründung des angefochtenen Wiederaufnahmbescheides vom 30. März 2004 in Verbindung mit der undatierten (händischen) Bescheidbegründung zum Wiederaufnahmbescheid nicht entnommen werden, dass und auf Grund welcher Umstände die Abgabenbehörde einen Wiederaufnahmegrund gemäß § 303 Abs. 4 BAO als erwiesen angenommen hat. Die Wiederaufnahmegründung gibt nämlich weder den Tatsachenkomplex, welcher die Abgabenbehörde zur Wiederaufnahme berechtigen soll, noch den Umstand, warum von der Abgabenbehörde Tatsachen oder Beweismittel als neu hervorgekommen angesehen werden, wieder.

Die Abgabenbehörde wiederholt eingangs in ihrer Bescheidbegründung lediglich zusammengefasst die vom BetriebsprüferA anlässlich der im Jahr 2001 vorgenommenen Vorprüfung zur ABp.Nr.1 ausgeführte Tatsache, der Berufungswerber habe auf Grund eines Zusammenschlusses und dem damit verbundenen kurzfristigen Erlösrückgang auf einen höheren Geschäftsführerbezug bei der Gesellschaftmbh „verzichtet“ (vgl. Arbeitsbogen des BetriebsprüferA zur ABp.Nr.1).

Die Abgabenbehörde führt weiters in ihrer Bescheidbegründung aus, es könne „nicht davon ausgegangen werden, dass die Behörde im vollem Umfang bescheid wusste“, ohne hierin jedoch auch nur annähernd auszuführen, von welchen Tatsachen oder Beweismitteln die Abgabenbehörde bei Erlassung des Einkommensteuerbescheides 2000 (mit Ausfertigungsdatum 11. Juli 2001) keine Kenntnis gehabt haben soll und welche Tatsachen oder Beweismittel dementsprechend als neu hervorgekommen anzusehen seien. Aus der Begründung kann lediglich eine vom BetriebsprüferA bei der Prüfung der Gesellschaftmbh unterlassene Schwerpunktsetzung sowie ein fehlender Hinweis auf eine Prüfungshandlung im Zusammenhang mit

dem bei der Gesellschaft angefallenen Geschäftsführeraufwand und auf eine Überprüfung der finanziellen Situation der Gesellschaftmbh entnommen werden. Die Begründung der Wiederaufnahme reduziert sich somit letztlich darauf, dass wegen fehlender Hinweise auf Prüfungshandlungen des Vorprüfers nicht davon ausgegangen werden könne, dass das Finanzamt in vollem Umfang Bescheid gewusst habe. Dies ist jedoch keine taugliche Umschreibung eines Wiederaufnahmegrundes, also jener wesentlichen Sachverhaltselemente, die das Finanzamt als neu hervorgekommen ansieht. Die Abgabenbehörde unterlässt nämlich in ihrer Bescheidbegründung die erforderliche Darlegung der sich unter Umständen aus unterlassenen Prüfungshandlungen ergebenden neuen Tatsachen und/oder Beweismittel, welche für die Abgabenbehörde die strittige Wiederaufnahme des Verfahrens begründen würden. Aus der vorliegenden strittigen Begründung kann somit in keiner Weise abgeleitet werden, von welcher Tatsache die Behörde in vollem Umfang nicht Bescheid gewusst haben soll und inwieweit diese Unkenntnis eine die Wiederaufnahme des Verfahrens begründende neu hervorgekommene Tatsache für die Abgabenbehörde darstellt.

Für die Abgabenbehörde kann auch aus der weiteren Wiederaufnahmebegründung, ein allfälliges Verschulden der Behörde an der Nichtausforschung von Sachverhaltselementen schließe eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen nicht aus, nichts gewonnen werden, geben diese Ausführungen doch wiederum nicht etwaige die Wiederaufnahme des Verfahrens begründende Sachverhaltselemente, sondern lediglich Rechtsansichten wieder.

Zusammenfassend ist somit auszuführen, dass die Abgabenbehörde bei der Verfügung der strittigen Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2000 keinen Wiederaufnahmegrund angeführt hat. Das Finanzamt verabsäumte in seiner Begründung im Wiederaufnahmebescheid, die „neu hervorgekommenen Tatsachen“ dezidiert zu benennen und diese auszuführen.

Die bekämpfte Wiederaufnahme stützt sich sohin auf keinen Wiederaufnahmegrund. Die Rechtsmittelbehörde ist jedoch auf Grund obiger Ausführungen nicht berechtigt, eine fehlende, vom Finanzamt im bekämpften Bescheid nicht ausgeführte Umschreibung der Wiederaufnahmegründe nachzuholen bzw. solche erstmals einzuführen, weil die Änderungsbefugnis nach § 289 Abs. 2 BAO auf die Sache beschränkt ist, über die der angefochtene Bescheid ab spricht. Der Berufung vom 3. Mai 2004 gegen den Bescheid betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer für das Jahr 2000 (mit Ausfertigungsdatum 30. März 2004) war daher Folge zu geben und der angefochtene Bescheid zu beheben, ohne dass der Senat zu prüfen hätte, ob nach der Vorprüfung zur ABp.Nr.1 bzw. nach Erlassung des Erstbescheides betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2000 (mit Ausfertigungsdatum 11. Juli 2001) Tatsachen im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO neu hervorgekommen sind oder nicht.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 20. April 2007