

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch R in der Beschwerdesache Bf., W, vertreten durch KPMG Alpen-Treuhand GmbH Wirtschaftsprüfungs- u Steuerberatungsgesellschaft, Porzellangasse 51, 1090 Wien, über die Beschwerde vom 25.02.2013 gegen die Bescheide der belangten Behörde FA Wien 8/16/17 vom 25.01.2013 betreffend Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2003 und 2004 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde betreffend Wiederaufnahme der Verfahren Einkommensteuer für die Jahre 2003 und 2004 wird Folge gegeben.

Die Bescheide betreffend Wiederaufnahme der Verfahren Einkommensteuer für die Jahre 2003 und 2004 vom 25.1.2013 werden aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

Beim Beschwerdeführer, in der Folge Bf. genannt, fand im Jahr 2011 u.a. für die Jahre 2003 und 2004 eine Betriebsprüfung statt.

Mit Bescheiden vom **24.10.2011** wurden auch die hier streitgegenständlichen Verfahren betreffend **Einkommensteuer 2003 und 2004 wiederaufgenommen** und ergingen neue Sachbescheide.

Zur **Begründung** der Wiederaufnahme wurde im Bericht vom 13.10.2011 auf § 303 Abs. 4 BAO und die Feststellungen der Betriebsprüfung, in **Tz. 1 des Berichtes** verwiesen.

Die Tz. 1 ist übertitelt mit "**Selbstanzeige**".

Wörtlich heißt es dazu folgendermaßen:

"Im Zuge der Außenprüfung bei Herrn S. wurden gem. der Selbstanzeige nach § 29 FinStrG Korrekturen für die Veranlagungsjahre 2003 bis 2010 vorgenommen. Die Selbstanzeige samt aller Unterlagen, die zur Berechnung der ausländischen Kapitalerträge führen, wurde am 17.3.2011 beim zuständigen Finanzamt eingebracht.

Die detaillierte Auflistung der Änderungen ist in der beigelegten Excel-Liste ersichtlich."

Gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme und die Sachbescheide vom 24.10.2011 wurde mit Schriftsatz vom **24.11.2011 Beschwerde** erhoben und folgendes vorgebracht:

Der Bf. habe am 14.3.2011 eine vorsorgliche Offenlegung bezüglich Einkommensteuer 1970-2009 eingebracht.

Die Behörde habe die Wiederaufnahme nicht eigenständig begründet, sondern auf die Niederschrift und den Prüfbericht vom 14.3.2011 verwiesen.

In der Niederschrift und dem Prüfbericht werde angeführt, dass im Zuge der Außenprüfung gemäß der Selbstanzeige nach § 29 FinStrG Korrekturen für die Veranlagungsjahre 2003 bis 2010 vorgenommen worden seien.

Aus dem Gesamtbild der angeführten Argumente leite die **Behörde** offensichtlich eine Abgabenhinterziehung gem. § 33 FinStrG ab, da sie die **verlängerte Verjährungsfrist von 7 Jahren** zur Anwendung bringe. Ein konkrete Begründung dafür enthielten weder die Bescheide, noch Niederschrift oder Bericht.

Die Wiederaufnahmebescheide würden ihrem gesamten Inhalt nach angefochten, deren Aufhebung begehrt und dies wie folgt begründet:

Die fünfjährige Verjährungsfrist gem. § 207 Abs. 2 BAO verlängere sich auf sieben Jahre, wenn die Abgabe hinterzogen sei. Ob dies der Fall sei, sei von der Abgabenbehörde als Vorfrage zu prüfen. Die Verjährung sei in jedem Verfahrensstadium zu prüfen. Die Beurteilung der Vorfrage habe in der Bescheidbegründung zu erfolgen.

Auch einer konkludenten Annahme einer vorsätzlichen Abgabenhinterziehung sei folgendes entgegenzuhalten:

Wie in der Selbstanzeige vom 14.3.2011 ausgeführt, sei die Quelle des ausländischen Vermögens versteuerte Gewinne aus der unternehmerischen Tätigkeit des Bf. als Unternehmensberater während der Jahre 1970-1985. Das Vermögen habe sich durch die Börsenentwicklung erheblich gesteigert und sei mit Banküberweisungen in die Schweiz und nach Luxemburg übertragen worden. Die Nichtversteuerung in Österreich sei irrtümlich, somit ohne Vorsatz, erfolgt.

Der Bf. sei davon ausgegangen, dass die ausländischen Einkünfte aus Kapitalvermögen nur im Ausland besteuert würden. Die vorsorgliche Selbtsanzeige könne nicht als Schuldeingeständnis gewertet werden.

Auch Fahrlässigkeit liege nicht vor, da "aus dem bloßen Unterlassen der Einholung von Erkundigungen kein bedingter Vorsatz abgeleitet werden könne".

Nach der Rechtsprechung des UFS (UFS vom 17.3.2009, RV/0078-L/03 könne nicht einmal Wirtschafttreuhändern der Vorwurf des Vorsatzes gemacht werde wenn sie mit den Untiefen des internationalen Steuerrechtes nicht vertraut seien (ähnlich VwGH vom 9.7.2008, 2008/13/0050 bezügl. Überschätzung des Wissensstandes bei der Beurteilung abgabenrechtlich komplexer Sachverhalte).

Da die **Verjährung** somit **fünf Jahre** betrage erwiesen sich sowohl die Wiederaufnahmebescheide betreffend Einkommensteuer 2003 und 2004 sowie die Sachbescheide als inhaltlich rechtswidrig und bewirkten die Unzuständigkeit der Behörde. Aus diesem Grunde werde deren ersatzlose Aufhebung beantragt.

Der Beschwerde wurde hinsichtlich der Bescheide betreffend Wiederaufnahme Einkommensteuer 2003 und 2004 mit **Beschwerdevorentscheidung vom 11.1.2013** stattgegeben.

Als **Begründung** wurde angeführt:

"Die Aufhebung der Bescheide erfolgte **antragsgemäß**."

Die Beschwerde betreffend die Sachbescheide Einkommensteuer 2003 und 2004 wurde gem. § 273 Abs. 1 lit. a BAO zurückgewiesen.

Mit **Bescheiden vom 25.1.2013** wurde das Verfahren betreffend Wiederaufnahme **2003 und 2004 wiederaufgenommen** sowie neue Sachbescheide erlassen.

In der gesondert ausgefertigten **Bescheidbegründung vom 25.1.2013** wird hinsichtlich der Wiederaufnahme folgendes ausgeführt:

" Herr S. hat mit Schreiben vom 17.3.2011 eine Selbstanzeige betreffend die unterlassene Versteuerung der Erträge aus ausländischen Kapitalveranlagungen eingebracht. Dem Finanzamt ist die unterlassene Versteuerung erst durch die Selbstanzeige bekannt geworden. Damit sind Tatsachen iSd des § 303 Abs. 1 lit. b BAO neu hervorgekommen und dadurch die Voraussetzungen für die Wiederaufnahme des Verfahrens erfüllt."

In weiterer Folge der Begründung wird in auf die Frage der Verjährung eingegangen, da "die Wiederaufnahme nach Eintritt der Verjährung unzulässig ist."

Die reguläre Verjährungsfrist habe fünf Jahre nach Entstehen des Abgabenanspruches, also für 2003 2008 und für 2004 2009 geendet. Mit dem Betrugsbekämpfungsgesetz 2010 sei die **Verjährungsfrist** für hinterzogene Abgaben auf **10 Jahre** ausgedehnt worden, erstmals anwendbar auf Abgabenansprüche, die nach dem 31.12.2002 entstanden seien.

Die objektive Tatseite des § 33 Abs. 1 iVm Abs. 3 lit. a FinStrG sei erfüllt, da der Bf. unter Verletzung der ihm obliegenden abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht nach § 119 BAO durch das Nichterklären von Einkünften eine Verkürzung von Abgaben bewirkt habe. Der Einwand, er sei rechtirrig davon ausgegangen, dass die Einkünfte aus Kapitalvermögen in der Schweiz bzw. in Luxemburg zu versteuern seien sei im Hinblick auf die erfolgreiche Tätigkeit des Bf. als Unternehmensberater unglaubwürdig.

Weiters wurde auf die mediale Diskussion betreffend unversteuert gebliebenem ins Ausland transferiertem Vermögen verwiesen.

Die Wiederaufnahme entspreche dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung. Auch liege keine Geringfügigkeit der steuerlichen Auswirkungen vor.

Gegen diese Bescheide wurde am **26.2.2013 Beschwerde** erhoben und folgendes vorgebracht:

Eine neuerliche amtswegige Wiederaufnahme der Verfahren hätte nur bei dem Hervorkommen neuer Tatsachen in dem neuerlich wiederaufgenommenen Verfahren erfolgen dürfen. Die Entscheidung des UFS vom 11.10.2012, RV/1451-W/11, welche für Kapitaleinkünfte aus Depots in der Schweiz den Tatbestand der hinterzogenen Abgaben fruchtbar mache, vermag nicht eine solche Neuerung darzustellen, da allgemein Änderung in der Rechtsprechung oder der Verwaltungspraxis keine Wiederaufnahmsgründe darstellen.

Weiters werde die subjektive Tatseite hinsichtlich des Vorwurfs der Abgabenhinterziehung bestritten. Der Bf. sei im Bereich Kommunikationsberatung von Unternehmen tätig gewesen, nicht jedoch im Bereich finanz-betriebswirtschaftliche oder steuerliche Beratung. Seine Tätigkeit als Unternehmensberater könne daher kein Indiz für die Kenntnis des österreichischen Steuerrechts sein.

Die "mediale Diskussion" habe sich auf "Schwarzgeld" bezogen, der Bf. habe jedoch sein Arbeitseinkommen in Österreich ordnungsgemäß versteuert.

Mangels Vorsatz betrage daher die Verjährungsfrist nicht zehn sondern nur fünf Jahre.

Die Beschwerde wurde ohne Erlassung einer Beschwerdeentscheidung am 26.4.2013 dem damals noch als Rechtsmittelbehörde agierenden Unabhängigen Finanzsenat vorgelegt.

Der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem gesamten Senat wurde mit Schreiben vom 17.5.2017 zurückgenommen.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Gem. § 303 Abs. 4 BAO in der im Zeitpunkt der Bescheidausfertigung am 25.1.2013 geltenden Fassung ist eine Wiederaufnahme von Amts wegen unter den Voraussetzungen des 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.

Aufgabe des Rechtsmittelverfahrens bei der Entscheidung über eine Beschwerde gegen die amtswegige Wiederaufnahme ist dabei die Prüfung, ob das Finanzamt das Verfahren aus den von ihm gebrauchten Gründen wiederaufnehmen durfte, nicht jedoch, ob die Wiederaufnahme auch aus anderen Wiederaufnahmegründen zulässig gewesen wäre (vgl. VwGH 12.4.1994, 90/14/0044; sowie VwGH 30.11.1999, 94/14/0124).

Zu beachten ist im gegenständlichen Fall, dass die Verfahren betreffend Einkommensteuer 2003 und 2004 schon im Jahr 2011 infolge einer Betriebsprüfung mit Bescheiden vom 24.10.2011 wiederaufgenommen wurden.

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes geht aus der Begründung für die Wiederaufnahme im Jahr 2011 eindeutig hervor, dass diese auf Grund der Selbstanzeige des Bf. erfolgte. Dadurch, dass auf die Tz. 1 des Berichtes verwiesen wird und dort die

bereits in den Entscheidungsgründen dargestellten Ausführungen gemacht werden, ist die Wiederaufnahme auch im Sinne der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ausreichend begründet. Daher genügen auch die Wiederaufnahmebescheide dem Erfordernis einer Bescheidbegründung, wenn sie auf den Betriebsprüfungsbericht verweisen (vgl. z.B. VwGH vom 28.2.2012, 2008/15/0005).

In der Beschwerde vom 24.11.2011 bestreitet der Bf. nicht die Rechtmäßigkeit der Wiederaufnahme, weil etwa der Neuerungsstatbestand nicht vorliege, sondern weil die, seiner Meinung nach geltende, fünfjährige Verjährungsfrist bereits abgelaufen sei und das Finanzamt nicht begründet habe, warum es einer längeren Verjährungsfrist anwende.

Der Beschwerde wurde "antragsgemäß" stattgegeben.

Mit der Aufhebung der Wiederaufnahmebescheide trat das Verfahren gem. § 307 Abs. 3 BAO in die Lage zurück, in der es sich vor der Aufhebung befunden hat. Dies hat zur Folge, dass im Fall einer neuerlichen Wiederaufnahme, diese nur aus Gründen verfügt werden darf, auf die sich nicht schon die Wiederaufnahme der aufgehobenen Bescheide stützte da ansonsten der "Einwand der "entschiedenen Sache" greift (vgl. VwGH vom 4.3.2009, 2008/15/0327).

Auch in dem neuerlich wiederaufgenommenen Verfahren ist es daher erforderlich, dass es sich um eine in diesem Verfahren neu hervorgekommene Tatsache handelt. Allgemein hält der Verwaltungsgerichtshof etwa in seiner Entscheidung vom 28.3.2001, 98/13/0026 dazu fest, dass das Neuhervorkommen von Tatsachenaus der Sicht des jeweiligen Verfahrens zu beurteilen ist.

Es darf somit nur eine Tatsache, die der Behörde im Erstverfahren noch nicht bekannt gewesen ist, zum Gegenstand einer amtswegigen Wiederaufnahme gemacht werden. Entscheidend für die Frage, ob eine zur Wiederaufnahme des Verfahrens herangezogene Tatsache neu hervorgekommen ist, kann aber nur der Wissensstand der Behörde im Zeitpunkt der Erlassung des vorangegangenen Bescheides sein (vgl. VwGH 19.12.2001, 2001/13/0054; sowie VwGH 28.11.2001, 97/13/0078).

Wenn daher einer erfolgten Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen eine erneute amtswegige Wiederaufnahme nachfolgt, kann letzterer entgegen gehalten werden, dass der fragliche Wiederaufnahmegrund bereits den Organen der vorangehenden Betriebsprüfung bekannt gewesen sei, was aber stets aktenmäßige Anhaltspunkte oder zumindest der Glaubhaftmachung bedarf (siehe Stoll, BAO - Kommentar, Band 3, Stand: 1994, Seite 2933 zu § 303).

Es besteht kein Zweifel daran, dass die Wiederaufnahme der Verfahren in dem nun beim Bundesfinanzgericht anhängigen Beschwerdeverfahren mit der Selbstanzeige des Bf. somit mit dem hervorkommen vermeintlich neuer Tatsachen begründet wurde.

So wird in der Bescheidbegründung vom 25.1.2013 wörtlich ausgeführt:

" Herr S. hat mit Schreiben vom 17.3.2011 eine Selbstanzeige betreffend die unterlassene Besteuerung der Erträge aus ausländischen Kapitalveranlagungen eingebracht. Dem

Finanzamt ist die unterlassene Versteuerung erst durch die Selbstanzeige bekannt geworden. Damit sind Tatsachen iSd des § 303 Abs. 1 lit. b BAO neu hervorgekommen und dadurch die Voraussetzungen für die Wiederaufnahme des Verfahrens erfüllt."

Nach Aufhebung der Wiederaufnahmebescheide vom 24.10.2011 durch Beschwerdeentscheidung vom 11.1.2013 hätte die neuerliche Wiederaufnahme im Jahr 2013 nur aus in diesem Verfahren neu hervorgekommenen Tatsachen erfolgen dürfen (vgl. z.B. BFG vom 19.2.2015, RV/6100413/2012).

Da die belangte Behörde die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2003 und 2004 im Jahr 2013 aber erneut, so wie bereits im Jahr 2011, auf die durch die Selbstanzeige hervorgekommenen Tatsachen stützte, erfolgte die beschwerdegegenständliche Wiederaufnahme der Verfahren mit Bescheiden vom 25.1.2013 zu Unrecht, weshalb spruchgemäß zu entscheiden war.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist 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 Frage unter welchen Voraussetzungen ein bereits einmal wiederaufgenommenes Verfahren nach Aufhebung des die Wiederaufnahme bewilligenden Bescheides wiederaufgenommen werden darf, ist einerseits direkt aus der Bestimmung des § 307 Abs. 3 BAO und andererseits durch die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ausreichend geklärt.

Wien, am 23. Mai 2017