



Bescheid

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Dr. Sieglinde Oberleitner, 1030 Wien, Reisnerstrasse 5/1/20a, vom 28. Jänner 2010 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 4/5/10, vertreten durch Hofrat Mag. Anton Pfneisl, vom 22. Oktober 2009 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß [§ 303 Abs 4 BAO](#) betreffend Einkommensteuer sowie Einkommensteuer 2005 entschieden:

Die angefochtenen Bescheide werden gemäß § 289 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung ([BAO](#)), BGBl Nr. 1961/194 idgF, unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) war im Berufszeitraum Rechtsanwalt und lebt in Wien.

Im Zuge einer Außenprüfung hinsichtlich Umsatzsteuer und Einkommensteuer für den Zeitraum 2005 bis 2007 traf der Prüfer in seinem Bericht vom 23.9.2009 folgende Feststellung:

„Tz 1) Nicht aktiv.pfl. Verw.- und Vertriebskosten (Sachverhalt- siehe Punkt 1 der NS über die Schlussbesprechung)

<u>Zeitraum</u>	<u>2005</u>	<u>2006</u>	<u>2007</u>
Vor BP	0,00	0,00	0,00
Nach BP	<u>16.360,00</u>	<u>-880,00</u>	<u>-880,00</u>
Differenz	16.360,00	-880,00	-880,00

Einkunftsquellen:

<u>Zeitraum</u>	<u>2005</u>	<u>2006</u>	<u>2007</u>
Vor BP	10.419,76	10.429,23	9.124,27
Tz1	<u>16.360,00</u>	<u>-880,00</u>	<u>-880,00</u>
Nach BP	26.779,76	9.549,23	8.244,27

Wiederaufnahme des Verfahrens gem. [§ 303 Abs 4 BAO](#):

Hinsichtlich nachstehend angeführter Abgabenarten und Zeiträume wurden Feststellungen getroffen, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gem. [§ 303 Abs 4 BAO](#) erforderlich machen:

Einkommensteuer, 2005-2006, Tz 1

Die Wiederaufnahme erfolgte unter Bedachtnahme auf das Ergebnis der durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung und der sich daraus ergebenden Gesamtauswirkung. Im vorliegenden Fall können die steuerlichen Auswirkungen nicht als geringfügig angesehen werden. 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".

In der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 10.9.2009 ist zu den „Verwaltungs- und Vertriebskosten“ zu lesen:

„Der Abgabepflichtige hat von der Fa. PBN am 29.7.2005 zu Frankierzwecken postgültige Briefmarken vom € 21.000,00 um einen Betrag in Höhe von € 16.800,00 gekauft (Rabatt von 20%).

Aufgrund der aktuell noch vorhandenen Menge an Briefmarken ist von einem jährlichen Verbrauch an Briefmarken im Nennwert von € 1.100,00 (abzüglich Rabatt im Wert von € 880,00) auszugehen.

Die von der Fa. PBN gekaufte Menge an Briefmarken wird deshalb voraussichtlich den Bedarf der nächsten 19 Jahre abdecken.

Nicht aktivierungspflichtige Vorauszahlungen von Vertriebs- und Verwaltungskosten müssen gleichmäßig auf den Zeitraum der Vorauszahlung verteilt werden. ‚Vorauszahlungen‘ liegen vor, wenn es sich um Zahlungen handelt, die wirtschaftlich einem konkreten späteren Zeitraum zuzurechnen sind.

Die geleistete ‚Vorauszahlung‘ in Höhe von € 16.800,00 unterliegt deshalb der Verteilungspflicht nach § 4 Abs. 6."

Das Finanzamt folgte der Feststellung der Außenprüfung und erließ in weiterer Folge am 22.10.2009 unter anderem Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2005 und 2006 sowie Sachbescheide für diese Jahre. Des weiteren wurde am 22.10.2009 ein gem. [§ 200 Abs 2 BAO](#) endgültiger Bescheid betreffend Einkommensteuer 2007 erlassen.

In offener Rechtsmittelfrist erhob die steuerliche Vertreterin des Bw. unter anderem gegen den Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2005 und den Einkommensteuerbescheid 2005, alle vom 22.10.2009 das Rechtsmittel der Berufung und beantragte den Wiederaufnahmebescheid für das Jahr 2005 ersatzlos aufzuheben und das Einkommen 2005 wie mit ursprünglichem Einkommensteuerbescheid 2005 vom 18.1.2007 mit € 9.993,56 und die darauf entfallende Einkommensteuer 2005 mit € 0,00 festzusetzen.

Begründend wurde dazu ausgeführt:

„Mein Mandant hat im Jahr 2005 postgültige Briefmarken im Nominale von € 21.000,00 mit einem Rabatt in Höhe von 20%, Einkaufspreis somit € 16.800,00, aus ausschließlich betrieblicher Veranlassung für ausschließlich betriebliche Zwecke gekauft. Da mein Mandant zu diesem Zeitpunkt sehr viel für ausländische Mandanten im Bereich Holocaust-Entschädigungen tätig war und davon ausgegangen ist, dies in den nächsten Jahren noch ausweiten zu können und er somit umfangreichen Briefverkehr mit dem Ausland haben werde, erschien ihm der Kauf der Briefmarken mit einem Rabatt von 20% Mitte 2005 für eine sinnvolle, weil kostensparende Betriebsausgabe. Mein Mandant ermittelt seine Einkünfte gem. § 4 Abs 3 EStG, somit wurde der Briefmarkeneinkauf im Jahr 2005 korrekterweise in voller Höhe als Betriebsausgabe erfasst.

Wegen dem Zeitaufwand und den aktenkundigen psychischen Problemen meines Mandanten insbesondere wegen dem gegen ihn geführten Disziplinarverfahren war der Briefmarkenbedarf meines Mandanten nicht so hoch wie ursprünglich angenommen. Insbesondere hat er aus diesen Gründen davon Abstand genommen, Kanzleipersonal oder gar einen Konzipienten einzustellen, was für eine Ausweitung des Geschäftsumfangs erforderlich gewesen wäre. Außerdem konnte mein Mandant wegen des seither geänderten Auslandsposttarifs mit den vorhandenen Wertstufen nicht das Auslangen finden, sondern musste Ergänzungswerte zukaufen. Schließlich hinderte ihn auch die seit Dezember 2008 anhängige Betriebsprüfung, welche mit einem großen Arbeitsaufwand verbunden war (man denke allein an das erforderliche Anonymisieren der Klientendaten) daran, seine Geschäftstätigkeit im bisherigen Umfang aufrechtzuerhalten, geschweige denn, auszuweiten.

Vom ursprünglichen Nominale in Höhe von € 21.000,00 bestand daher im August 2009 noch ein Restbestand in Höhe von € 16.590,00.

Im Rahmen der im Jahr 2009 stattgefundenen Betriebsprüfung wurde dieser Briefmarkenankauf unter die Verteilungspflicht für bestimmte Vorauszahlungen gem. § 4 Abs 6 EStG subsumiert und der Aufwand des Jahres 2005 um € 16.360,00 gekürzt (Prüfungsfeststellung Nr. 1 der Niederschrift vom 10.9.2009 über die Schlussbesprechung gem. [§ 149 Abs 1 BAO](#) anlässlich der Außenprüfung). Das Finanzamt ist den Feststellungen der Betriebsprüfung gefolgt und hat mit oben angeführtem Wiederaufnahmebescheid vom 22.10.2009 das verfahren betreffend Einkommensteuer 2005 wieder aufgenommen und mit Einkommensteuerbescheid 2005 vom 22.10.2009 das Ergebnis um € 16.360,00 erhöht und das Einkommen 2005 mit € 26.353,56 anstatt € 9.993,56 laut ursprünglichem Bescheid und laut Erklärung festgesetzt, die Einkommensteuer 2005 wurde neu mit € 6.340,10 anstatt mit ursprünglich € 0,00 festgesetzt.

Gemäß § 4 Abs 6 EStG sind nicht aktivierungspflichtige Vorauszahlungen von unter anderem Vertriebs- und Verwaltungskosten gleichmäßig auf den Zeitraum der Vorauszahlung zu verteilen, außer sie betreffen lediglich das laufende und das folgende Jahr.

Vorauszahlungen sind Zahlungen, denen noch keine Leistung des Empfängers gegenübersteht (vgl. Doralt, EStG-Kommentar, § 19 Tz 55, ebenso EStR 2000 Rz 1381), wesentliches Kriterium einer Vorauszahlung ist also, dass die Zahlung vor (vollständiger) Leistungserbringung erfolgt.

Im gegenständlichen Fall handelt es sich aber um keine Vorauszahlung, sondern um eine Zahlung für eine Zug- um –Zug erfolgte Leistung (= Übergabe der Briefmarken); Leistung und Gegenleistung sind daher vollständig am selben Tag (29. Juli 2005) erfolgt. Die Tatsache, dass die Briefmarken gegen Barzahlung am 29.7.2005 meinem Mandanten übergeben wurden, wurde auch vom Lieferanten der Briefmarken schriftlich bestätigt, diese Bestätigung wurde dem Betriebsprüfer übergeben und liegt somit dem Finanzamt vor.

Dass der Briefmarkenvorrat für mehrere Jahre ausreicht, ändert nichts an der Tatsache, dass es sich hierbei nicht um eine Vorauszahlung handelt und somit § 4 Abs 6 nicht anwendbar ist. Kommt § 4 Abs 6 EStG nicht zur Anwendung, dann kommt die allgemeine Regelung des § 19 EStG zur Anwendung, die Ausgaben sind in dem Kalenderjahr steuerlich als Betriebsausgabe anzusetzen, in dem sie geleistet worden sind, die Aufwendungen für die Briefmarken sind somit im Jahr 2005 in voller Höhe steuerlich als Betriebsausgaben anzusetzen.

Ergänzend sei noch angemerkt, dass selbst wenn § 4 Abs 6 EStG nicht zur Anwendung kommen würde, die Aufwendungen für Briefmarken nicht unter eine der taxativ aufgezählten

aufteilungspflichtigen Aufwendungen fallen würden (gemäß EStR Rz 1390f sind unter Vertriebskosten mit der Kundenakquisition in Zusammenhang stehende Kosten wie Werbeaufwand, Verkaufs- und Vermittlungsprovision und unter Verwaltungskosten Aufwendungen im Zusammenhang mit der Verwaltung von Mietobjekten stehende Aufwendungen zu verstehen, Briefmarken fallen unter keine der beiden Kategorien).

Wie soeben dargelegt, handelt es sich somit bei dem Briefmarkenankauf im Jahr 2005 eindeutig um eine nicht verteilungspflichtige und nicht aktivierungspflichtige Betriebsausgabe, die im Jahr der Zahlung, somit im Jahr 2005 in voller Höhe einkommensmindernd als Betriebsausgabe anzusetzen ist.

das Einkommen 2005 beträgt daher wie im ursprünglichen Bescheid € 9.993,56, die darauf entfallende Einkommensteuer 2005 € 0,00, sowohl der oben angeführte Wiederaufnahmebescheid 2005 vom 22.10.2009, der Einkommensteuerbescheid 2005 vom 22.10.2009 und der Anspruchszinsenbescheid 2005 vom 22.10.2009 sind daher aufzuheben, da diese auf einer falschen rechtlichen Beurteilung der Betriebsprüfung beruhen".

Der Außenprüfer gab zur eingebrachten Berufung eine Stellungnahme ab, die sich auf die wortidentische Wiederholung der entsprechenden Passage der Niederschrift beschränkt, ohne sich mit dem Berufungsvorbringen konkret auseinanderzusetzen.

Mit Bericht vom 3.3.2010 wurde die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Wie aus dem Finanzamtsakt hervorgeht, hat der Bw. mit Ende Jänner 2010 seine Berufsbefugnis als Rechtsanwalt zurückgelegt.

Aus dem Arbeitsbogen der Betriebsprüfung ist eine Rechnung der Firma PBN, Vaduz (Liechtenstein) vom 29.5.2005 ersichtlich.

Diese Rechnung enthält abgesehen von Daten des Rechnungsausstellers und des Rechnungsempfängers folgende Angaben:

„Vaduz, 29. Juli 2005

Rechnung Nr. 9 ...[unleserlich] 33

(in Oesterreich gelagerte Ware)

Ein Posten in Oesterreich frankaturgültige Briefmarken im Nennwert von € 21000,--

Total netto € 16800,--

Betrag dankend erhalten am 29.7.2005

Besten Dank für Ihren Auftrag und freundliche Grüße."

Handschriftlich (offenbar vom Außenprüfer) finden sich auf der Rechnungskopie die Notizen „Post AG bekannt. Rabatt von 20% möglich.“

In einem Schreiben des AN vom 29.1.2009 bestätigt dieser, dass der Bw. die genannten Briefmarken am 29.7.2005 gekauft habe und dass ihm ein Rabatt in Höhe von 20% gewährt worden sei.

Herr AN sei am 29.7.2005 in der Rechtsanwaltskanzlei des Bw. in Wien gewesen, habe die Briefmarken ordnungsgemäß übergeben und der Kaufpreis sei vom Bw. in bar gezahlt worden. Die Marken seien für Sammlerzwecke völlig ungeeignet, da es sich um tausende Exemplare derselben Ausgabe handle. Des weiteren werde auch bestätigt, dass der Bw. an der Firma PBN in keinsten Weise beteiligt sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

[§ 303 BAO](#) lautet:

„2. Wiederaufnahme des Verfahrens.

§ 303. (1) Dem Antrag einer Partei auf Wiederaufnahme eines durch Bescheid abgeschlossenen Verfahrens ist stattzugeben, 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 hierfür 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.

(2) Der Antrag auf Wiederaufnahme gemäß Abs. 1 ist 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.

(3) Wenn die Zuständigkeit zur Abgabenerhebung auf eine andere Abgabenbehörde übergegangen ist, kann der Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens auch bei der Abgabenbehörde erster Instanz eingebracht werden, die im Zeitpunkt der Antragstellung zur Abgabenerhebung zuständig ist.

(4) Eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen ist 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."

Das Finanzamt stützt den angefochtenen Wiederaufnahmsbescheid – durch die zweifache Verweisung gerade noch erkenntlich – darauf, dass der Umstand des Erwerbs von Briefmarken im Nominale von € 21.000 dem Finanzamt vor der Erlassung des Einkommensteuerbescheides für das Jahr 2005 vom 18.1.2007 nicht bekannt gewesen sei.

Damit ist das Finanzamt im Recht.

Dem Formular E 1a zufolge sind „übrige Betriebsausgaben“ (Kennzahl 9230) von € 39.196,92 angefallen. Weitere Erläuterungen dazu sind nicht aktenkundig.

Dass ein Betrag von € 16.800,00 für die Anschaffung von Briefmarken steuermindernd geltend gemacht wurde sowie die näheren Umstände des Ankaufs wurden dem Finanzamt erst im Zuge der Außenprüfung bekannt.

Dies wird vom Bw. auch nicht bestritten.

Der Bw. stützt sich offenkundig darauf, dass diese neu hervorgekommenen Tatsachen nicht geeignet sind, einem im Spruch anders lautender Einkommensteuerbescheid herbeizuführen.

Gemäß [§ 4 Abs. 3 EStG 1988](#) sind Betriebsausgaben die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind.

[§ 4 Abs. 6 EStG 1988](#) lautet:

„(6) Nicht aktivierungspflichtige Vorauszahlungen von Beratungs-, Bürgschafts-, Fremdmittel-, Garantie-, Miet-, Treuhand-, Vermittlungs-, Vertriebs- und Verwaltungskosten müssen gleichmäßig auf den Zeitraum der Vorauszahlung verteilt werden, außer sie betreffen lediglich das laufende und das folgende Jahr.“

Vorauszahlungen sind Zahlungen, die wirtschaftlich einem konkreten späteren Zeitraum zuzuordnen sind. Das Verteilungsgebot erfasst nur die erschöpfend aufgezählten

Aufwendungen und gilt nur ausgabenseitig. Maßgebend ist nicht die Bezeichnung, sondern die wirtschaftliche Funktion (VwGH 12.8.1994, [94/14/0064](#)).

Durch das Verteilungsgebot soll verhindert werden, dass bei verschiedenen Bauherrnmodellen etc durch Vorauszahlungen von Betriebsausgaben oder Werbungskosten zwecks Steuerersparnis Anfangsverluste erzielt werden können. Dies entspricht der zuvor geübten Verwaltungspraxis, nach der solche Vorauszahlungen mangels anderer wirtschaftlicher Vorteile als jenen der Steuerersparnis regelmäßig als Missbrauch ([§ 22 BAO](#)) angesehen wurden (vgl. *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke*, MSA EStG, § 4 Anm. 167).

Bei der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich nach [§ 5 EStG 1988](#) wird in den Fällen des [§ 4 Abs. 6 EStG 1988](#) zumeist unternehmensrechtliche Aktivierungspflicht bestehen (vgl. Rz. 1392 EStR 2000).

Vertriebskosten sind vor allem mit der Kundenakquisition in Zusammenhang stehende Kosten (zB Werbeaufwand, Kosten der Erstellung von Prospekten, Verkaufs- und Vermittlungsprovisionen; *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke*, MSA EStG, § 4 Anm. 176; i.d.S. auch Rz. 1390 EStR 2000).

Verwaltungskosten sind insbesondere Aufwendungen, die in Zusammenhang mit der Verwaltung von Mietobjekten stehen (vgl. *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke*, MSA EStG, § 4 Anm. 177; i.d.S. auch Rz. 1391 EStR 2000).

Aufwendungen, die aus dem Betriebsvermögen getätigt werden, sind bei betrieblicher (beruflicher) Veranlassung dann sofort Betriebsausgaben, wenn durch sie kein Wirtschaftsgut geschaffen bzw. dem Betriebsvermögen zugeführt wird (aktivierungspflichtige Aufwendungen) und auch nicht [§ 4 Abs. 6 EStG 1988](#) zum Tragen kommt (vgl. *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke*, MSA EStG, § 4 Anm. 55).

Ist tatsächlich eine steuerlich anzuerkennende Anschaffung von Postwertzeichen aus beruflicher Veranlassung erfolgt, liegt kein Anwendungsfall des [§ 4 Abs. 6 EStG 1988](#) vor.

Es ist keine „Vorauszahlung“ an „Vertriebskosten“ oder „Verwaltungskosten“ gegeben; die Verteilungsregelung des [§ 4 Abs. 6 EStG 1988](#) greift daher nicht.

Damit ist die Berufung aber noch nicht entschieden.

Gemäß [§ 289 Abs. 2 BAO](#) ist die Abgabenbehörde zweiter Instanz 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.

Der Bw. hat einen derart außergewöhnlichen Sachverhalt vorgetragen, dass Zweifel daran bestehen, ob dieser auch verwirklicht wurde.

Der Bw. will österreichische Postwertzeichen im Gesamtnominalwert von € 21.000,00 von einem liechtensteinischen Briefmarkenhändler erworben haben.

Um welche Briefmarken es sich im einzelnen gehandelt haben soll, ist nicht aktenkundig.

Diese Briefmarken sollen ihm unter Einräumung eines Rabatts von 20% in der Weise verkauft worden sein, dass sich der Briefmarkenhändler von Vaduz nach Wien in die Kanzlei des Bw. begeben hat, dort dem Bw. die Marken übergeben worden seien und der Händler vom Bw. den Kaufpreis bar erhalten haben soll, wobei eine unterfertigte Quittung hierüber (abgesehen von der nicht unterfertigten Rechnung) gleichfalls nicht aktenkundig ist.

Der Bw. will die Marken auf Grund des Rabatts und einem beabsichtigten Ausbau der Korrespondenz erworben haben, räumt aber selbst ein, dass die (bislang unbekannten) Nominalbeträge der Marken infolge Änderungen des Auslandsportos zu Ergänzungseinkäufen geführt haben sollen.

Ob seitens der österreichischen Post AG tatsächlich Briefmarken an Großhändler mit einem (damit auch der Händler ein Geschäft macht) 20% übersteigendem Rabatt verkauft werden, steht bislang nicht fest.

Die handschriftlichen Notizen des Außenprüfers genügen den Vorschriften der [BAO \(§ 89 BAO\)](#) nicht.

Es erscheint fraglich, ob die österreichische Post AG bei einer Ware wie für eine gewöhnliche Freimachung geeignete Briefmarken ausländischen Großhändlern tatsächlich einen Rabatt in einer derartigen Größenordnung einräumt, während inländische Trafikanten eine Vertriebsprovision von 2% erhalten (siehe etwa die parlamentarische Anfrage NR: XXI. GP 2391/J).

Für einen Verkauf unter dem Einstandspreis ist jedoch bei geltenden Briefmarken kein Grund ersichtlich.

Dass der Außenprüfer das Vorhandensein der Briefmarken überhaupt überprüft hätte, lässt sich dem Arbeitsbogen nicht übernehmen.

[§ 289 Abs. 1 BAO](#) lautet:

„§ 289. (1) Ist die Berufung weder zurückzuweisen (§ 273) noch als zurückgenommen (§ 85 Abs. 2, § 86a Abs. 1) oder als gegenstandslos (§ 256 Abs. 3, § 274) zu erklären, so kann die

Abgabenbehörde zweiter Instanz die Berufung durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Berufungsvorentscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs. 1) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können. Im weiteren Verfahren sind die Behörden an die für die Aufhebung maßgebliche, im Aufhebungsbescheid dargelegte Rechtsanschauung gebunden. Durch die Aufhebung des angefochtenen Bescheides tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung dieses Bescheides befunden hat. Soweit die Verjährung der Festsetzung einer Abgabe in einer Berufungsentscheidung (Abs. 2) nicht entgegenstehen würde, steht sie auch nicht der Abgabenfestsetzung im den aufgehobenen Bescheid ersetzenden Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz entgegen; § 209a gilt sinngemäß."

Gemäß der vorstehend genannten Bestimmung ist sowohl der angefochtene Wiederaufnahmebescheid (da noch nicht feststeht, ob die neu hervorgekommenen Tatsachen geeignet sind, einen im Spruch anders lautenden Einkommensteuerbescheid herbeizuführen) als auch der angefochtene Einkommensteuerbescheid unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufzuheben.

Das Finanzamt wird zunächst im Wege eines Augenscheins nach [§ 182 BAO](#) festzustellen haben, ob die gegenständlichen Briefmarken überhaupt existieren bzw. in welchem Umfang diese noch existieren.

Ferner wird die Mittelherkunft vor der behaupteten Barzahlung nachzuvollziehen sein, wobei den Bw. angesichts des gegenständlichen Auslandssachverhalts mit einem Drittland ohne Amtshilfe in Abgabenverfahren eine erhöhte Mitwirkungspflicht trifft.

Schließlich wird bei der österreichischen Post AG förmlich zu erheben sein, ob von ihr dem liechtensteinischen Briefmarkenhändler die gegenständlichen Briefmarken verkauft wurden und ob – falls dies zutrifft - für den Großeinkauf österreichischer Wertzeichen ein Rabatt von zumindest 20% des Nominales gewährt worden ist.

Sollte auch nach diesen ergänzenden Ermittlungen der Ankauf von Briefmarken im Nominale von € 21.000,00 durch den Bw. feststehen, wird zu erheben sein, welche konkreten Anhaltspunkte für den Bw. – der dem Berufungsvorbringen zufolge kein Personal beschäftigte - bestanden haben, diese Briefmarken in absehbarer Zeit beruflich zu verwenden.

Bislang vermag die Abgabenbehörde zweiter Instanz – auch im Lichte des Erkenntnisses VwGH 14.1.1992, [91/14/0178](#) – eine berufliche Veranlassung des Ankaufs von Postwertzeichen dieser Menge durch den Bw., der dazu geführt hat, dass bei steuerlicher

Berücksichtigung sein Einkommen im Jahr 2005 unter die Besteuerungsgrenze fiel, nicht zu erkennen.

Im Hinblick auf den Umfang der vorzunehmenden Ermittlungen und das hierzu zu wahrende Parteiengehör ist die Vornahme dieser durch die Abgabenbehörde erster Instanz zweckmäßig.

Wien, am 6. April 2010