

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. R in der Beschwerdesache A, vertreten durch B, gegen den am 3. April 2013 ausgefertigten Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2007 des Finanzamtes C zu Recht erkannt:

- I. Der angefochtene Bescheid wird gemäß § 279 Abs. 1 BAO aufgehoben.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. Der Beschwerdeführer war Inhaber eines im Firmenbuch nicht eingetragenen Einzelunternehmens. Gegenstand des Unternehmens war die Produktion und der Vertrieb von Leuchten und Lichtsystemen.
2. Mit Erklärung vom 3. September 2007 über die Errichtung einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung (zugleich Einbringungsvertrag) wurde dem Firmenbuchgericht die Einbringung des Einzelunternehmens in die neu zu gründende D-GmbH unter Inanspruchnahme der umgründungssteuerlichen Begünstigungen gemäß Art. III UmgrStG zum 1. Jänner 20007 angezeigt. Der Antrag auf Neueintragung der D-GmbH ist beim Firmenbuchgericht am 13. September 2007 eingelangt.
3. Mit Schreiben vom 28. September 2007 teilte der steuerlichen Vertreter des Beschwerdeführers der Abgabenbehörde mit (kursive Schreibweise im Original), *dass das Unternehmen mit 01.01.2007 unter Inanspruchnahme der abgabenrechtlichen Begünstigungen des Art. III UmgrStG in die D-GmbH eingebracht wurde*. Dem Schreiben waren beigelegt der Einbringungsvertrag, die Schlussbilanz des Einzelunternehmens (datiert mit 31. Dezember 2006) sowie die Einbringungsbilanz, (datiert mit 1. Jänner 2007). Das Schreiben samt Beilagen ist bei der Abgabenbehörde am 2. Oktober 2007 eingelangt. Nach der Schlussbilanz hatte das Einzelunternehmen am 31. Dezember

2006 ein Eigenkapital von 185.978,99 €. Die Einbringungsbilanz weist zum, 1. Jänner 2007 ein um 84.802,61 € vermindertes Eigenkapital von 101.176,38 € aus. Die Eigenkapitalminderung entspricht der Summe aus den in der Einbringungsbilanz explizit angesetzten Verbindlichkeiten für "*Barentnahmen gem. § 16(5) UmgrStG*" (54.802,61 €) sowie für "*Unbare Entnahmen gem. § 16(5) UmgrStG*" (30.000,00 €). Die sonstigen Bilanzpositionen der Einbringungsbilanz stimmen mit jenen der Schlussbilanz zum 31. Dezember 2006 überein.

4. Die D-GmbH wurde am 6. Oktober 2007 im Firmenbuch eingetragen, nachdem, der Aufforderung durch das Firmenbuchgerichtes vollinhaltlich entsprechend, mit Nachtrag vom 4. Oktober 2007 die Errichtungserklärung in Punkt V. geändert wurde. Das dort angeführte Datum (31.12.2006) wurde auf 1.1.2007 geändert, kongruent zum in Punkt II. sowie Punkt V. erster und vierter Absatz der Errichtungserklärung angeführten Datum sowie zum Datum der der Errichtungserklärung beigelegten Einbringungsbilanz.

5. Die Abgabenbehörde hat nach der am 26. Juni 2008 eingelangten Einkommensteuererklärung für das Kalenderjahr 2007 am 30. Juli 2008 den Einkommensteuerbescheid 2007 ausgefertigt und erklärungsgemäß die Einkommensteuer mit 2.357,44 € festgesetzt.

6. Nach Durchführung einer Außenprüfung wurde mit am 9. Juli 2010 ausgefertigtem Bescheid die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2007 verfügt und mit Bescheid vom selben Datum die Einkommensteuer 2007 mit 16.486,15 € festgesetzt. Die Abgabennachforderung von 14.128,71 € ergab sich aus einer Nachversteuerung gemäß § 11a EStG. Aufgrund eines Eigenkapitalabfalles von 66.582,05 € bis 3. September 2007 sei die Begünstigung aus dem Jahr 2006 nachzuversteuern. Die Nachversteuerung stelle eine neue Tatsache dar und begründe somit die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2007.

7. Mit Schreiben des steuerlichen Vertreters vom 3. August 2010 erhob der Beschwerdeführer Berufung gegen den Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2007. Bei der am 30. Juli 2008 erfolgten Festsetzung der Einkommensteuer für das Jahr 2007 sei der Umstand des in der Einbringungsbilanz zum 1. Jänner 2007 ausgewiesenen Eigenkapitalabfalles in Form von Barentnahmen und unbaren Entnahmen der Abgabenbehörde bereits bekannt gewesen. Die Wiederaufnahme des Verfahrens sei mangels neu hervorgekommener Tatsachen nicht gerechtfertigt.

8. Die Berufung wurde von der Abgabenbehörde mit am 27. Mai 2011 gezeichneter Berufungsvorentscheidung als unbegründet abgewiesen. Hinsichtlich des Eigenkapitalabfalles sei keine Offenlegung erfolgt, auch nicht in dem Schreiben vom 29. September 2007, in dem unter Beilage des Einbringungsvertrages sowie der Einbringungsbilanz zum 1. Jänner 2007 die Einbringung des Einzelunternehmens des Beschwerdeführers in die D-GmbH der Abgabenbehörde gemeldet wurde.

9. Der steuerliche Vertreter beantragte mit Schreiben vom 20. Juni 2011 im Namen und Auftrag des Beschwerdeführers die Entscheidung über die Berufung durch den unabhängigen Finanzsenat. Der Abgabenbehörde seien zum Zeitpunkt der Erlassung des Einkommensteuerbescheid 2007 die rückwirkenden Entnahmen zum 1. Jänner 2007 bekannt gewesen, sodass sie auch in der Lage gewesen wäre, eine Nachversteuerung gemäß § 11a EStG vorzunehmen.

10. Mit der am 20. Juli 2012 von der Abgabenbehörde ausgefertigten zweiten Berufungsvorentscheidung wurde der Berufung stattgegeben. Die Stattgabe wurde wie folgt begründet (kursive Schreibweise im Original): *Nach Durchführung weiterer Ermittlungen sind die angeführten Wiederaufnahmegründe nicht geeignet, eine Wiederaufnahme des Verfahrens (Einkommensteuer 2007) nach § 303 Abs. 4 BAO zu rechtfertigen.*

11. Mit am 30. Oktober datiertem "Ersuchen um Ergänzung" wurde der Beschwerdeführer vom der Abgabenbehörde um Stellungnahme zu Folgendem ersucht (kursive Schreibweise im Original):

Lt. amtlichen Unterlagen (Nachtrag zur Erklärung über die Errichtung einer GmbH/ zugleich Einbringungsvertrag v. 4.10.2007) ergibt sich als Einbringungsstichtag der 1.1.2007.

Sie werden ersucht dem Finanzamt mitzuteilen, ob am 1.1.2007 Einkünfte aus Gewerbebetrieb gem. § 23 EStG vorlagen.

12. Über FINANZOnline beantwortete der steuerliche Vertreter des Beschwerdeführers am 11. Dezember 2012 das Ergänzungsersuchen dahingehend, dass am 1. Jänner infolge des Feiertages kein Geschäftsbetrieb vorlag.

13. Die Abgabenbehörde verfügte mit am 3. April 2013 ausgefertigtem Bescheid erneut die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2007. Aufgrund der dem Finanzamt vorgelegten Unterlagen sei unklar, ob Einbringungsstichtag der 31. Dezember 2006 oder der 1. Jänner 2007 war. Zudem (kursive Schreibweise im Original) *wurde der Einbringungsstichtag 1.1.2007 vom Abgabepflichtigen bzw. seiner steuerlichen Vertretung nicht konsequent durchgezogen. In der Einkommensteuererklärung 2007 des Abgabepflichtigen wurden nur Einkünfte aus selbständiger Arbeit gem. § 22 EStG erklärt. Korrekterweise hätten für den 1.1.2007 Einkünfte aus Gewerbebetrieb gem. § 23 EStG 1988 erklärt werden müssen, wenn auch mit einem Betrag von Null (s. Vorhaltsbeantwortung v. 11.12.2012).*

Die Wiederaufnahme des Verfahrens sei gerechtfertigt, der Beschwerdeführer habe durch *Nichtangabe des Eigenkapitalabfalles in der Steuererklärung bzw. durch Nichtoffenlegung in einer zur Steuererklärung gehörigen Beilage, dass ein solcher Eigenkapitalabfall stattgefunden hat, keine vollständige Steuererklärung abgegeben. Die bloße Übermittlung einer Einbringungsbilanz iZm einer Einbringung 8 Monate vor der Abgabe der Steuererklärung 2007, in der die Zahlen aus dieser Einbringungsbilanz eine Rolle spielen, aber vom Steuerpflichtigen kein Konnex zwischen diesen beiden Ereignissen*

geschaffen wird, in dem er diese Zahlen weder in die Steuererklärung aufnimmt noch deren Nichtaufnahme offenlegt, reicht nicht aus, um der Abgabenbehörde in dem wieder aufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt zu geben, dass die Abgabenbehörde schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumption zu der nunmehr im wieder aufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können.

14. Der steuerliche Vertreter er hob mit Schreiben vom 19. April 2013 im Namen und Auftrag des Beschwerdeführers Berufung gegen den Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2007 und beantragte die Entscheidung über die Berufung durch den gesamten Berufungssenat. Auf den Kern reduziert bringt er vor, dass keine neuen Tatsachen hervorgekommen sind, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2007 rechtfertigen und dem neuerlichen Wiederaufnahmeverfahren zudem der Rechtsgrundsatz der entschiedenen Sache (*res iudicata*) entgegenstehe.

15. Die Berufung wurde von der Abgabenbehörde mit Bericht vom 17. Juli 2015 dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

16. Mit Schreiben des steuerlichen Vertreters des Beschwerdeführers vom 26. Mai 2015 wurde der Antrag vom 19. April 2013 auf Entscheidung durch den gesamten Senat zurückgenommen.

17. Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

II. Rechtliche Beurteilung

1. Eine Wiederaufnahme von Amts wegen ist gemäß § 303 Abs. 4 BAO in der Fassung vor dem FVwGG 2012, BGBl. I Nr. 14/2013, unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c dieser Bestimmung sowie 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.

Neu hervorgekommene Tatsachen und Beweismittel rechtfertigen eine Wiederaufnahme des Verfahrens. Neu hervorgekommen sind solche Umstände, wenn sie im Zeitpunkt der Bescheiderlassung bereits existent, der Behörde aber nicht bekannt waren. Damit bietet die Wiederaufnahme die Möglichkeit, bisher unbekannten, aber entscheidungsrelevanten Sachverhaltselementen Rechnung zu tragen. Sie dient aber nicht dazu, bloß die Folgen einer unzutreffenden rechtlichen Würdigung eines offengelegten Sachverhaltes zu beseitigen VwGH 9.7.1997, 96/13/0185).

Es ist Aufgabe der Abgabenbehörde, die von ihr verfügte Wiederaufnahme durch unmissverständliche Hinweise darauf zu begründen, welche Tatsachen oder Beweismittel auf welche Weise neu hervorgekommen sind (VwGH 30.9.1987, 87/13/0006). Dazu hat sie die zeitliche Abfolge des Bekanntwerdens der maßgebenden Tatsachen und Beweismittel zu erheben und in der Begründung ihres Bescheides kontrollierbar darzustellen (VwGH 17.10.1984, 84/13/0054).

Die neu hervorgekommenen Tatsachen und Beweismittel müssen entscheidungsrelevant, somit geeignet sein, einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeizuführen (VwGH 26.4.2000, 96/14/0176).

2. Ein Wiederaufnahmegrund im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO in der angeführten Fassung ist dem angefochtenen Bescheid nicht zu entnehmen.

2.1. Der Abgabenbehörde war bereits bei Ausfertigung des Einkommensteuerbescheides 2007 am 30. Juli 2008 jener Sachverhalt vollständig bekannt, der eine Nachversteuerung im Sinne des § 11a EStG 1988 rechtfertigt. Das Schreiben des steuerlichen Vertreters des Beschwerdeführers vom 28. September 2007, mit dem die Einbringung des Einzelunternehmens in die D-GmbH gemeldet wurde (siehe oben Punkt I.2.) deklariert unzweifelhaft den 1. Jänner 2007 als Einbringungsstichtag. Die beigelegte Einbringungsbilanz, datiert mit 1. Jänner 2007, dokumentiert das Absinken des Eigenkapitals um 84.802,61 € gegenüber jenem Eigenkapital, das in der der Abgabenbehörde gleichzeitig übermittelten Schlussbilanz zum 31. Dezember 2006 ausgewiesen war. Dieser Wissensstand der Abgabenbehörde im Zeitpunkt der Ausfertigung des Einkommensteuerbescheides 2007 war für eine Nachversteuerung im Sinne des § 11a EStG 1988 ausreichend.

2.2. Der Umstand, dass die Abgabenbehörde erst nach Ausfertigung des Einkommensteuerbescheides 2007 Kenntnis von der Korrektur in Punkt V. letzter Absatzes des Einbringungsvertrages erlangt haben soll, ist nicht entscheidungsrelevant. Im Einbringungsvertrag vom 3. September 2007 war als Einbringungsstichtages in Punkt II. und in Punkt V. Absatz 1 sowie Absatz 4 jeweils der 1. Jänner 2007 anführt, im letzten Absatz von Punkt V. dagegen der 31. Dezember 2006. Die offenkundige Fehldatierung an dieser Stelle wurde nach Aufforderung durch das Firmenbuchgericht bereits mit Nachtrag vom 4. Oktober 2007 auf 1. Jänner 2007 korrigiert. Der Nachtrag bestätigt somit den der Abgabenbehörde ohnehin mit oben angeführtem Schreiben (siehe Punkt II.2.1) unmissverständlich dargelegten Sachverhalt, als entscheidungsrelevante neue Tatsache oder Beweismittel im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO in der angeführten Fassung (siehe Punkt II.1.) eignet er sich nicht. Zudem hat die Abgabenbehörde im angefochtenen Bescheid nicht dargelegt, auf welche Weise und vor allem wann ihr der behauptete Wiederaufnahmegrund (der Nachtrag) zur Kenntnis gelangte. Wäre dieser entscheidungsrelevant, hätte sie in einem rechtsgültiger Wiederaufnahmebescheid dazu jedenfalls eine Aussage treffen müssen (siehe oben Punkt II.1.).

2.3 Einen entscheidungsrelevanten, neu hervorgekommenen Umstand konnte die Abgabenbehörde mit ihrem Ergänzungsersuchen vom 30. Oktober 2012 ebenfalls nicht gewinnen. Darin ersuchte sie den Beschwerdeführer um Mitteilung, *ob am 1. Jänner 2007 Einkünfte aus Gewerbebetrieb vorlagen*. Der steuerliche Vertreter wies im Antwortschreiben darauf hin, dass infolge des Feiertages an diesem Tag kein Geschäftsbetrieb vorlag. Der Umstand, dass im Kalenderjahr 2007 und folglich auch am 1. Jänner 2007 keine Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt wurden, war der Abgabenbehörde im Zeitpunkt der Ausfertigung des Einkommensteuerbescheides am 30. Juli 2008 bereits bekannt, hat der Beschwerdeführer doch in der am 26. Juni 2008 eingereichten Abgabenerklärung für das Jahr 2007 keine Einkünfte aus Gewerbebetrieb erklärt. Als Wiederaufnahmegrund im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO in der angeführten Fassung (siehe Punkt II.1.) ist das Ermittlungsergebnis der Abgabenbehörde im Jahr 2012 jedenfalls nicht geeignet. Im Übrigen besteht entgegen der im angefochtenen Bescheid vertretenen Rechtsansicht der Abgabenbehörde (siehe Punkt I.13.) keine Verpflichtung, in der Abgabenerklärung Einkünfte eines Kalenderjahres mit "Null" anzuführen, wenn keine erzielt wurden.

2.4. Dass der Beschwerdeführer aufgrund anderer Einschätzung der Rechtslage die mit Schreiben vom 28. September 2007 gemeldete Sachlage in der Abgabenerklärung nicht dem Nachversteuerungstatbestand des § 11a EStG unterstellte, rechtfertigt die Wiederaufnahme des Verfahrens nicht. Es ist Aufgabe der Abgabenbehörde, den ihr bekannten Sachverhalt rechtlich richtig einzuschätzen. Entgegen den Ausführungen im angefochtenen Bescheid (siehe Punkt I.13.) kann von einer Abgabenbehörde erwartet werden, dass sie bei der Ausfertigung des Einkommensteuerbescheides ihre Kenntnis über bare und vorbehaltene Entnahmen aus einer Einbringungsbilanz berücksichtigt, auch wenn diese, den gesetzlichen Verpflichtungen entsprechend, Monate vor der Bescheidausfertigung im Zuge einer Meldung gemäß § 13 Abs. 1 UmgrStG übermittelt wurde. Berücksichtigt sie die gemeldete Sachlage nicht oder schätzt sie diese rechtlich falsch ein, rechtfertigt das jedenfalls kein Wiederaufnahme des Verfahrens.

3. Ohne Rechtfertigung der Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2007 erweist sich die Beschwerde als begründet, der angefochtene Wiederaufnahmebescheid ist gemäß § 279 Abs. 1 BAO aufzuheben.

III. Zulässigkeit einer Revision

Nach Art 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes die Revision an den Verwaltungsgerichtshof zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Wie unter Punkt II.1. ausgeführt, ist die Rechtsfrage, unter welchen Voraussetzungen eine Wiederaufnahme des Verfahrens zulässig ist, durch die zitierte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ausreichend geklärt. Die ordentliche Revision an den

Verwaltungsgerichtshof ist demzufolge nicht zulässig. Zur außerordentlichen Revision an den Verwaltungsgerichtshof siehe nachstehende Rechtsbelehrung.

Innsbruck, am 29. Mai 2015