

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht (BFG) hat durch die Richterin N.N. in der Beschwerdesache des Beschwerdeführers gegen den Bescheid des Finanzamtes X . betreffend Abweisung eines Antrages auf Wiederaufnahme der Einkommensteuerberechnung 2006 - 2009 zu Recht erkannt:

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

Der nach einem Zuzug aus Deutschland dauerhaft in Österreich wohnhafte Beschwerdeführer (Bf) bezog im Verfahrenszeitraum neben nichtselbständigen Einkünften aus einer Sozialversicherungspension der österreichischen Pensionsversicherungsanstalt (kurz „ASVG-Pension“) auch solche aus zwei deutschen Renten, einerseits aus einer Firmenpension seines ehemaligen Dienstgebers und anderseits, lt. vorgelegtem Rentenbescheid der „Deutsche Rentenversicherung Bund“ (DRB), aus einer „*Altersrente für schwerbehinderte Menschen*“.

Mit diesen Einkünften wurde er jährlich zur Einkommensteuer veranlagt, wobei die „ASVG-Pension“ und die deutsche Firmenpension als in Österreich steuerpflichtige Einkünfte behandelt wurden. Die „DRB-Altersrente“ blieb dagegen, in Anwendung der Art 18 und 23 des geltenden Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Österreich und Deutschland, steuerfrei und wurde lediglich bei der Ermittlung jenes Steuersatzes berücksichtigt, welcher der Besteuerung der beiden anderen Pensionseinkünfte des Bf zu Grunde gelegt wurde.

Sämtliche Einkommensteuerbescheide des Verfahrenszeitraumes erwuchsen auf Basis der dargestellten Besteuerung in Rechtskraft.

Mit Eingabe vom 31.Jänner 2011 ersuchte der Bf das Finanzamt X (FA) um Rechtsauskunft über die ordnungsgemäße steuerliche Erfassung seiner beiden deutschen Rentenbezüge in Österreich. Von seinem deutschen Steuerberater sei ihm die Auskunft

erteilt worden, dass die „*deutsche staatliche Altersrente*“ in Österreich nur mit jenem Anteil beim Progressionsvorbehalt zu berücksichtigen sei, der auch in Deutschland der Steuer unterliege - in seinem Fall somit nur mit 50% der Rentenzahlung.

In einem formlosen Antwortschreiben vom 3. März 2011 stellte das FA die Rechtslage umfassend dar und kam dabei zum Ergebnis, dass in den an den Bf ergangenen (rechtskräftigen) Einkommensteuerbescheiden für 2006 – 2009 die „*staatliche deutsche Altersrente*“ beim Progressionsvorbehalt gesetzeskonform berücksichtigt worden sei.

Mit Eingabe vom 4. April 2011 ersuchte der Bf das FA, unter neuerlicher Bestreitung des Rechtsstandpunktes der Behörde, um nochmalige Überprüfung seiner Steuererklärungen 2006 – 2009 und Erlassung eines rechtsverbindlichen Bescheides.

Das FA erließ den nunmehr angefochtenen, abweisenden Bescheid, mit dem es den „*Antrag*“ des Bf „*betreffend Wiederaufnahme der Einkommensteuerberechnung 2006 – 2009*“ abwies. In der Begründung verwies es zunächst auf die gesetzlichen Formalvoraussetzungen für einen Wiederaufnahmeantrag wegen neu hervorgekommener Tatsachen oder Beweismittel. Die Wiederaufnahme diene nicht dazu, die Folgen einer unzutreffenden rechtlichen Würdigung eines offengelegten Sachverhalts zu beseitigen. Als zweiten Teil der Bescheidbegründung schloss das FA neuerlich die bereits erteilte, schriftliche Auskunft mit der inhaltlichen rechtlichen Beurteilung der vom Bf aufgeworfenen Besteuerungsfrage an.

In seiner fristgerecht eingebrachten Berufung gegen diesen Abweisungsbescheid begehrte der Bf die Aufrechterhaltung der in Deutschland geltenden Steuerfreistellung eines Teiles seiner Rente. Da die Bezahlung der Rentenbeiträge in Deutschland in der Vergangenheit - anders als in Österreich – überwiegend aus bereits versteuertem Einkommen erfolgt sei, habe dort bis 2005 lediglich eine Besteuerung des sogenannten Ertragsanteils der Rente stattgefunden. Seit 2005 werde nun aber ein bestimmter Prozentsatz seiner Rente „*nachgelagert*“ versteuert. Für das Jahr 2005 sei der steuerpflichtige Teil seiner vor 2005 zuerkannten Rente mit 50% festgelegt worden.

In den Folgejahren steige dieser Anteil jährlich an, bis schließlich die volle Rente besteuert werde. Im Sinne des zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung vereinbarten Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Österreich und Deutschland beantrage er die Beibehaltung der in Deutschland geltenden Steuerfreiheit des für 2010 vorgesehenen Teiles seiner Rente bei der Besteuerung seiner Einkünfte und begehre eine gerichtliche Überprüfung.

Nachdem das FA gemäß seinem, dem Bf bereits mitgeteilten Rechtsstandpunkt einen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2010 erlassen hatte, legte es die dagegen eingebrachte Berufung gemeinsam mit dem Rechtsmittel gegen den Bescheid betreffend die Abweisung des am 4. April 2011 eingebrachten Antrages „*betreffend Wiederaufnahme der Einkommensteuerberechnung 2006 – 2009*“ dem Unabhängigen Finanzsenat zu Entscheidung vor.

Es wurde erwogen:

Gemäß § 303 Abs.1 BAO idF 2011 ist dem Antrag einer Partei auf Wiederaufnahme eines durch Bescheid abgeschlossenen Verfahrens statzugeben, „*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 hiefür 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.“

„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“ (Abs.2 leg.cit.).

Nach § 303a BAO idF 2011 hat der Wiederaufnahmeantrag zu enthalten:

- a) *die Bezeichnung des Verfahrens, dessen Wiederaufnahme beantragt wird;*
- b) *die Bezeichnung der Umstände (§ 303 Abs. 1), auf die der Antrag gestützt wird;*
- c) *die Angaben, die zur Beurteilung der Rechtzeitigkeit des Antrags notwendig sind;*
- d) *bei einem auf § 303 Abs. 1 lit. b gestützten Antrag weiters Angaben, die zur Beurteilung des fehlenden groben Verschuldens an der Nichtgeltendmachung im abgeschlossenen Verfahren notwendig sind .“*

Erfüllt ein Wiederaufnahmeantrag die in § 303a BAO geforderten Voraussetzungen nicht, „*hat die Abgabenbehörde dem Einschreiter die Behebung dieser Mängel mit dem Hinweis aufzutragen, dass die Eingabe nach fruchtlosem Ablauf einer gleichzeitig zu bestimmenden angemessenen Frist als zurückgenommen gilt; werden die Mängel rechtzeitig behoben, gilt die Eingabe als ursprünglich richtig eingebracht“* (§ 85 Abs.2 BAO idF 2011).

Die zitierten Bestimmungen der §§ 303a und 85 Abs.2 BAO bezwecken, Anträge auf Wiederaufnahme des Verfahrens nicht daran scheitern zu lassen, dass der Wiederaufnahmewerber die von der Rechtsprechung verlangten Inhaltserfordernisse im Wiederaufnahmeantrag nicht darstellt. Zugleich soll der Behörde dadurch eine meritorische (inhaltliche) Entscheidung über den Antrag ermöglicht werden.

Die Erlassung eines Mängelbehebungsauftrages liegt nicht im Ermessen der Behörde. Bei Vorliegen der Voraussetzungen (Fehlen der Inhaltserfordernisse des § 303a BAO)

ist die Abgabenbehörde zum Erlassen eines Mängelbehebungsauftrages verpflichtet. Lediglich wenn eine Eingabe von vorne herein aussichtslos ist, darf darauf verzichtet werden. Dies ist etwa der Fall, wenn das eingebrachte Rechtsmittel zurückzuweisen ist, da § 273 BAO gegenüber § 85 Abs. 2 BAO die speziellere Norm darstellt. Davon abgesehen, ist die meritorische Erledigung eines Wiederaufnahmeantrages trotz inhaltlicher Mängel der in § 303a BAO angeführten Art vor deren Behebung rechtswidrig (vgl. Verwaltungsgerichtshof (VwGH) 24.6.2009, 2007/15/0192; 2.3.2006, 2005/15/0126; UFS 18.9.2012, RV/1878-W/12 und Ritz, BAO⁵, § 85 Tz. 15 mwV).

Bei nicht eindeutig zuordenbaren Anbringen ist daher zunächst zu klären, worauf die Eingabe tatsächlich abzielt. Strebt der Einbringer die Wiederaufnahme eines mit rechtskräftigem Bescheid abgeschlossenen Verfahrens an, muss das Anbringen den Inhaltserfordernissen des § 303a BAO entsprechen. Ist dies nicht der Fall, hat die Abgabenbehörde grundsätzlich zwingend ein Mängelbehebungsverfahren nach § 303a iVm § 85 Abs.2 BAO durchzuführen, widrigenfalls sie eine meritorische Bescheiderledigung des Antrages mit Rechtswidrigkeit belastet. Dagegen ist ein Mängelbehebungsverfahren nach den genannten Bestimmungen entbehrlich, wenn eine Wiederaufnahme tatsächlich gar nicht angestrebt wird (vgl. VwGH 2.3.2006, 2005/15/0126 und 26.11.2003, 2003/13/0056).

Die Formulierung in der Eingabe des Bf vom 4.April 2011 lässt erkennen, dass er eine neuerliche Überprüfung seiner Steuererklärungen 2006 – 2009 und eine gerichtliche Klärung anstrebt, weil er den in den Bescheiden vertretenen Rechtsstandpunkt der Abgabenbehörde nicht teilt. Dass er dies im Wege eines Wiederaufnahmeverfahrens durchzusetzen beabsichtigt, ist dem Schreiben nicht zu entnehmen.

Die angeführten gesetzlichen Voraussetzungen eines Antrages auf Wiederaufnahme des abgeschlossenen Verfahrens erfüllt die Eingabe vom 4.April 2011 deutlich nicht. Insbesondere enthält das Schreiben keine Umstände iSd § 303a BAO, auf die der Antrag gestützt wird und sind solche aus der vorgebrachten, ausschließlich mit einem abweichenden Rechtsstandpunkt begründeten Argumentation des Bf auch nicht im Interpretationsweg ableitbar.

Unzweifelhaft zielt die Eingabe vom 4.April 2011 auf eine neuerliche Überprüfung des abgabenbehördlichen Rechtsstandpunktes und Abänderung der Einkommensteuerbescheide 2006 – 2009 im Sinne der abweichenden, rechtlichen Beurteilung seiner steuerlichen Vertretung in Deutschland ab.

Dafür sehen die Verfahrensvorschriften das Institut der Beschwerde (bis 31.12.2013 Berufung) vor, die grundsätzlich binnen Monatsfrist nach Ergehen des betreffenden Bescheides einzubringen ist. Nach ungenützem Ablauf dieser Frist tritt die Rechtskraft des Bescheides ein, deren Durchbrechung nur in einem sehr begrenzten, verfahrensrechtlich klar festgelegten Rahmen (§§ 293ff BAO) möglich ist.

Der Eingabe des Bf vom 4.April 2011 sind keine Umstände zu entnehmen, die hinsichtlich der Einkommensteuerbescheide 2006 – 2009 auf die Zulässigkeit einer

Rechtskraftdurchbrechung schließen lassen. Dem Antrag des Bf auf neuerliche Überprüfung und bescheidmäßige Erledigung der Besteuerung seines Einkommens der Jahre 2006 – 2009 ist aus dem Grunde der entschiedenen Sache (res iudicata) der Erfolg zu versagen.

Da der angefochtene Bescheid . über einen tatsächlich nicht eingebrachten Antrag „*betreffend Wiederaufnahme der Einkommensteuerberechnung 2006 – 2009*“ abspricht, ist er aus dem Rechtsbestand zu entfernen.

Lediglich der Vollständigkeit halber sei angemerkt, dass auch die Beurteilung der Eingabe des Bf vom 4.April 2011 als Wiederaufnahmeantrag nach § 303 BAO zu keinem anderen Ergebnis führt. Oblag es doch dem FA in der verfahrensgegenständlichen Situation im Geltungsbereich des § 303a BAO zwingend, mittels Mängelbehebungsverfahren zu klären, ob der Bf tatsächlich den von der Behörde vermuteten Rechtsbehelf zur Durchsetzung seines Begehrens anstrebt. Erst danach durfte die Eingabe als Wiederaufnahmeantrag behandelt und inhaltlich erledigt werden. Mit dem Unterbleiben des gesetzlich vorgesehenen Mängelbehebungsverfahrens wurden zwingende Verfahrensvorschriften verletzt, welche im Sinne der angeführten VwGH-Judikatur ebenfalls zur Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides führten und dessen Aufhebung erforderlich machen.

Zur Zulässigkeit einer Revision:

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG iVm § 25a VwGG ist die Revision gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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.

Im vorliegenden Rechtsmittelverfahren wurden keine Rechtsfragen aufgeworfen, auf welche die in Art. 133 Abs. 4 B-VG genannten Voraussetzungen zutreffen. Die Entscheidung folgt der zitierten höchstgerichtlichen Judikatur.

Graz, am 28. Oktober 2014