



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des PO, W, R, vom 2. Oktober 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes X vom 20. September 2006 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Einkommensteuer für das Jahr 2004 und Einkommensteuer für das Jahr 2004 entschieden:

- 1)** Der Berufung betreffend **Wiederaufnahme des Verfahrens** hinsichtlich **Einkommensteuer für das Jahr 2004** wird Folge gegeben.
Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.
- 2)** Die Berufung betreffend **Einkommensteuer für das Jahr 2004** wird als unzulässig zurückgewiesen.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (in der Folge kurz Bw) bezog im berufungsgegenständlichen Zeitraum 2004 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

Im Rahmen seiner Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für 2004 machte er – wie auch bereits im Vorjahr – Aufwendungen für Telefon als Werbungskosten geltend. Dieser Betrag belief sich laut Eintrag unter der KZ 724 (Sonstige Werbungskosten) auf 1.103,17 €.

Mit **Bescheid vom 26. April 2005** wurde der Bw erklärungsgemäß zur **Einkommensteuer für das Jahr 2004** veranlagt, wobei der veranlagenden Stelle zu diesem Zeitpunkt die Belege betreffend die geltend gemachten Telefonkosten, aus denen die einzelnen Teilbeträge hervorgingen, vorlagen. Der Einkommensteuerbescheid vom 26. April 2005 erwuchs in Rechtskraft.

Anlässlich der Veranlagung zur **Einkommensteuer für das Jahr 2005** wurden im Zuge einer Überprüfung die in der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2005 unter KZ 724 eingetragenen Aufwendungen für Telefon in Höhe von 2.090,18 € um einen Privatanteil von 75% gekürzt. Der Erklärung für das Jahr 2005 waren sämtliche Belege betreffend die Telefonaufwendungen 2005 beigelegt worden. Ein Vorhaltsverfahren wurde nicht durchgeführt bzw. wurden im Zuge des Veranlagungsverfahrens keine weiteren Belege angefordert.

Gleichzeitig wurde das Verfahren betreffend **Einkommensteuer 2004 wiederaufgenommen**.

Der entsprechende **Wiederaufnahmebescheid vom 20. September 2006** wies in seiner Bezeichnung nach der bescheidausstellenden Behörde und dem Bescheidadressaten das Wort "EINKOMMENSTEUERBESCHEID 2004" und darunter die Beifügung "Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 (4) BAO zu Bescheid vom 26.04.2005" aus.

Begründet wurde die Wiederaufnahme folgendermaßen:

"Anlässlich einer nachträglichen Prüfung Ihrer Erklärungsangaben sind die in der Begründung zum beiliegenden Einkommensteuerbescheid angeführten Tatsachen und/oder Beweismittel neu hervorgekommen, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO erforderlich machen. Die Wiederaufnahme wurde unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeit gründen (§ 20 BAO) verfügt. Im vorliegenden Fall überwiegt das Interesse der Behörde an der Rechtsrichtigkeit der Entscheidung das Interesse auf Rechtsbeständigkeit und die steuerlichen Auswirkungen können nicht als geringfügig angesehen werden."

In der **Rechtsmittelbelehrung des Wiederaufnahmebescheides** wurde u.a. Folgendes ausgeführt:

".... In der Berufung sind der Bescheid zu bezeichnen (Einkommensteuerbescheid für 2004 vom 20. September 2006) sowie die gewünschten Änderungen anzuführen und zu begründen."

Mit gleichem Datum – also ebenfalls am 20. September 2006 – erging ein **neuerlicher Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2004**, in dem nur noch Telefonkosten in Höhe von 275,79 € (1.103,17 € abzüglich 75% Privatanteil) als Werbungskosten berücksichtigt wurden.

Begründend wurde ausgeführt, dass *die beantragten Telefonkosten wie in den Vorjahren um einen Privatanteil von 75% zu kürzen gewesen wären.*

Mit Schreiben vom 2.10.2006 erhob der Pflichtige **"Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2004 vom 20.9.2006"** und führte darin Folgendes aus:

*"Bereits vor Erlassung des Einkommensteuerbescheides vom 26.4.2005 bin ich aufgefordert worden, die geltend gemachten Telefonkosten zu belegen und dieser Aufforderung auch nachgekommen.
Das Ausmaß der beantragten Telefonkosten war daher dem Finanzamt bei Erlassung des o.a. Bescheides bereits bekannt.*

Es ist daher nicht nachvollziehbar, welche Tatsache bzw. welches Beweismittel nach Erlassung des oa. Bescheides neu hervorgekommen sein soll, die die Durchbrechung der Rechtskraft (Wiederaufnahme des Verfahrens) und die Erlassung des Einkommensteuerbescheides 2004 vom 20.9.2006 rechtfertigen könnte.

Aus diesem Grund wird innerhalb offener Frist Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid vom 20.9.2006 erhoben.“

Die Berufung wurde vom Finanzamt mit **Berufungsvorentscheidung vom 8. November 2006** mit folgender Begründung abgewiesen:

"Ihrer Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2004 waren die Belege über die erklärten Telefonkosten (€ 1.103,17) angeschlossen und wurden in dieser Höhe als Werbungskosten beantragt. Ihnen war zu diesem Zeitpunkt bekannt, dass seitens des Finanzamtes nur 25% der Kosten als Werbungskosten anerkannt werden. Dennoch haben Sie mit Ihrer Unterschrift bestätigt, dass die Angaben nach bestem Wissen und Gewissen richtig und vollständig gemacht wurden. Seitens des Finanzamtes wurden diese Angaben ungeprüft übernommen und mit Bescheid vom 26.4.2005 erfolgte eine entsprechende Gutschrift. Im Zuge einer nachträglichen Prüfung Ihrer Angaben wurde die nicht erfolgte Kürzung festgestellt und es erfolgte eine Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 (4) BAO. Bei dem Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens und dem neuerlichen Erstbescheid (beide vom 20.9.2006) handelt es sich um 2 getrennt anfechtbare Bescheide. Sie berufen gegen den Einkommensteuerbescheid (nicht den Bescheid über die Wiederaufnahme) und bringen keine Gründe gegen die Kürzung der Telefonkosten vor. Die Berufung war aus diesem Grund schon als unbegründet abzuweisen.“

Mit Schreiben vom 5. Dezember 2006 stellte der Bw einen **Antrag auf Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz** und führte darin aus, dass *mit Datum 20.9.2006 zwei Bescheide, jeweils unter der Bezeichnung EINKOMMENSTEUERBESCHEID 2004 erlassen worden seien. Ein Bescheid trage zusätzlich den Untertitel "Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 (4) BAO zu Bescheid vom 26.04.2005".*

*Aus Absatz 3 seiner Berufung vom 2.10.2006 sei klar erkennbar, dass er gegen beide Bescheide mit der Bezeichnung EINKOMMENSTEUERBESCHEID 2004 berufen habe, da er das Vorhandensein von neu hervorgekommenen Tatsachen bzw. Beweismitteln (Voraussetzung für die Wiederaufnahme des Verfahrens) **und** damit auch Rechtmäßigkeit der Erlassung eines neuen Einkommensteuerbescheides für 2004 mit Datum 20.09.2006 negiere. Seiner Meinung nach sei der Bescheid vom 26.04.2006 (wohl richtig 2005) in Rechtskraft erwachsen und es lägen keine Gründe für eine Durchbrechung der Rechtskraft vor, sodass der EINKOMMENSTEUERBESCHEID 2004, d.h. beide Bescheide ersatzlos zu beheben seien.*

Mit **Vorlagebericht vom 12. Dezember 2006** wurde die gegenständliche Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Im gegenständlichen Verfahren war zunächst strittig, gegen welchen Bescheid die Berufung tatsächlich gerichtet ist.

Während das Finanzamt davon ausging, dass diese wegen der Bezeichnung

"Einkommensteuerbescheid 2004" nur den Sachbescheid betreffen konnte, vermeinte der Bw, dass sowohl aus der Bezeichnung als auch aus der Begründung hervorginge, dass sie gegen beide am 20. September 2006 ergangenen Bescheide gerichtet wäre.

Hiezu ist Folgendes auszuführen:

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

Eine solche auf § 304 Abs. 4 BAO gestützte Wiederaufnahme des Verfahrens ist im gegenständlichen Fall in Bezug auf die Einkommensteuer für das Jahr 2004 durchgeführt worden.

Nach der Bestimmung des *§ 307 Abs. 1 BAO ist mit dem die Wiederaufnahme verfügenden Bescheid unter gleichzeitiger Aufhebung des früheren Bescheids die das wiederaufgenommene Verfahren abschließende Sachentscheidung zu verbinden.*

Nach übereinstimmender Lehre und Rechtsprechung haben die Entscheidung über die Wiederaufnahme des Verfahrens und die Sachentscheidung für sich Bescheidqualität und ist jeder dieser Bescheide für sich einer Berufung zugänglich und für sich rechtskraftfähig (VwGH 21.9.2006, 2006/15/0042).

Das Finanzamt wies in seiner Berufungsvorentscheidung richtigerweise darauf hin, dass sowohl die Verfügung der Wiederaufnahme als auch die Sachentscheidung im Rahmen zweier eigenständiger, getrennt anfechtbarer Bescheide erfolgt seien.

Laut Aktenlage ergingen beide Bescheide – sowohl der Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens als auch der materiellrechtliche Sachbescheid – mit Ausfertigungsdatum 20. September 2006 (je auf einem eigenen Blatt).

Der verfahrensrechtliche Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens war allerdings nicht als solcher bezeichnet, sondern wies nach der bescheidausstellenden Behörde und dem Bescheidadressaten das Wort "EINKOMMENSTEUERBESCHEID 2004" und darunter die Beifügung "Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 (4) BAO zu Bescheid vom 26.04.2005" aus. Der materiellrechtliche Sachbescheid war ebenfalls mit der Bezeichnung "EINKOMMENSTEUERBESCHEID 2004" überschrieben.

Wenn der Bw in seiner Berufungsschrift als angefochtenen Bescheid den "Einkommensteuerbescheid 2004 vom 20.9.2006" ausweist, so kann ihm daher nicht

entgegen getreten werden, wenn er behauptet (siehe Ausführungen im Vorlageantrag), damit sowohl den als "Einkommensteuerbescheid 2004" titulierten Wiederaufnahmebescheid als auch den als "Einkommensteuerbescheid 2004" überschriebenen Sachbescheid in ihrer Gesamtheit gemeint zu haben.

Hinzu kommt, dass in der Rechtsmittelbelehrung des Wiederaufnahmebescheides sogar explizit darauf hingewiesen wurde, dass im Falle einer Anfechtung des Bescheides dieser mit "Einkommensteuerbescheid für 2004 vom 20. September 2006" zu bezeichnen sei.

Auch der Verwaltungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis vom 24.5.2007, 2007/15/0043, in einem gleich gelagerten Beschwerdefall ausgesprochen, dass die durch diese Formulierung geschaffene Unklarheit nicht zu Lasten des Beschwerdeführers (im gegenständlichen Fall Berufungswerbers) gehen könne.

Wenn also die gegenständliche Berufung gegen den Bescheid mit der Bezeichnung "Einkommensteuerbescheid 2004 vom 20.9.2006" gerichtet war, so musste diese Bezeichnung jedenfalls auch als für die Bezeichnung des Wiederaufnahmebescheides ausreichend erachtet werden; dies vor allem im Hinblick darauf, dass der Bw – wie in seinem Vorlageantrag ausgeführt – in der Berufungsbegründung tatsächlich Gründe vorgebracht hatte, die zunächst in erster Linie die Wiederaufnahme des Verfahrens und erst in weiterer Folge die Rechtmäßigkeit der Erlassung des Einkommensteuer(sach)bescheides in Frage stellten. Sein Begehren zielte auf die ersatzlose Behebung (siehe Vorlageantrag) beider Bescheide ab.

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 21.9.2006, 2006/15/0042) genügt es für das in § 250 Abs. 1 lit. a BAO festgelegte Berufungserfordernis der Bezeichnung des Bescheides, dass aus dem gesamten Inhalt des Rechtsmittels hervorgeht, wogegen es sich richtet.

Aus dem Inhalt des Berufungsschreibens ging im gegenständlichen Fall aber hervor, dass sich der Bw gegen die Annahme eines Wiederaufnahmegrundes und die daraus resultierende bescheidmäßige Wiederaufnahme wie auch die bescheidmäßige neuerliche Abgabenfestsetzung richtete.

Es war daher im gegenständlichen Berufungsverfahren über die Rechtmäßigkeit beider als "Einkommensteuerbescheid 2004" titulierter Bescheide abzusprechen:

1) Zum Wiederaufnahmebescheid/Einkommensteuer 2004:

Wie aus der eingangs zitierten Gesetzesstelle des § 303 Abs. 4 BAO hervorgeht, ist eine Wiederaufnahme von Amts wegen u.a. in 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.

Maßgebend ist, ob der Abgabenbehörde in dem wieder auf zunehmenden Verfahren der **Sachverhalt so vollständig bekannt** gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nun mehr im wieder aufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können (siehe Ritz, Kommentar zur BAO, 3. Aufl., Wien 2005, Tz 10 zu § 303 mwN).

Auf diesen Wiederaufnahmegrund der "neu hervorgekommenen Tatsachen und/oder Beweismittel" stützte sich die Abgabenbehörde im angefochtenen Wiederaufnahmebescheid und verwies diesbezüglich auf die Begründung des Sachbescheides, wonach die beantragten Telefonkosten wie in den Vorjahren um einen Privatanteil von 75% zu kürzen gewesen wären.

Nun muss aber dem Bw darin beigeplichtet werden, dass die Tatsache, dass die Telefonkosten um den Privatanteil von 75% zu kürzen wären, für das Finanzamt bereits zum Zeitpunkt der Erstveranlagung zur Einkommensteuer 2004 am 26. April 2005 aus der Aktenlage ersichtlich gewesen wäre. Ebenso seien zum Zeitpunkt der Veranlagung auch sämtliche Belege betreffend die Telefonkosten vorgelegen, sodass insofern keine Beweismittel neu hervorkommen hätten können.

Diese Behauptungen entsprechen der Aktenlage und wird dem auch seitens der Abgabenbehörde erster Instanz nicht entgegen getreten.

Der Kenntnisstand des Finanzamtes bezüglich Abzug des Privatanteiles bei den Telefonkosten hatte sich zwischen dem Zeitpunkt der Erstveranlagung am 26. April 2005 und der Wiederaufnahme des Verfahrens am 20. September 2006 tatsächlich nicht verändert. Es wurden im Rahmen der Überprüfung im Zuge des Veranlagungsverfahrens 2005 weder neue Belege angefordert noch ergaben sich irgendwelche neuen Tatsachen, die zwischenzeitig aufgetreten wären.

Allein die Tatsache, dass die Abgabenbehörde den unter der entsprechenden Kennzahl vom Pflichtigen eingesetzten Betrag im Rahmen der Erstveranlagung ungeprüft übernommen hatte, bildet aber keinen tauglichen Wiederaufnahmegrund, wenn sie nach dem Kenntnisstand laut damaliger Aktenlage bereits zu diesem Zeitpunkt hätte erkennen müssen, dass kein Privatanteil abgezogen worden war.

Vor allem hatten sich zwischenzeitig auf Seiten des Finanzamtes auch keine neu gewonnenen Erkenntnisse bzw. Beweismittel ergeben, die eventuell die Höhe des für 2004 gerechtfertigten Privatanteiles beeinflussen hätten können.

Da der vom Finanzamt herangezogene Grund insofern keine taugliche Grundlage für eine Wiederaufnahme von Amts wegen im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO bildete, war der gegen den Wiederaufnahmebescheid/Einkommensteuer 2004 gerichteten Berufung statzugeben und der angefochtene Bescheid ersatzlos aufzuheben.

2) Zum Einkommensteuerbescheid 2004/Sachbescheid:

Der Bw begehrte die ersatzlose Aufhebung des neuerlich erlassenen Sachbescheides auf Grund der Tatsache, dass wegen der Unzulässigkeit der Wiederaufnahme eine Durchbrechung der Rechtskraft nicht gestattet gewesen wäre und dieser (der Sachbescheid) insofern mit Rechtswidrigkeit belastet sei.

Hiezu ist Folgendes auszuführen:

Gemäß **§ 307 Abs. 3 BAO** tritt durch die Aufhebung des die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheides das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat.

Das heißt, dass im Falle der Aufhebung des Wiederaufnahmbescheides – etwa, wie hier, im Berufungsverfahren – der neue Sachbescheid von Gesetzes wegen aus dem Rechtsbestand ausscheidet und der alte Sachbescheid wieder auflebt (Ritz, Kommentar zur BAO, 3. Aufl., Wien 2005; VwGH 24.1.1990, 86/13/0146).

Auf den gegenständlichen Fall bezogen bedeutet dies, dass der vor der bekämpften Verfahrenswiederaufnahme in Geltung gestandene Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2004 vom 26. April 2005 durch die Aufhebung des Wiederaufnahmbescheides automatisch wieder auflebt, während der angefochtene Einkommensteuerbescheid 2004 vom 20. September 2006 von Gesetzes wegen seine Gültigkeit verliert, da ihm seine Rechtsgrundlage entzogen wurde.

Im Ergebnis entspricht dies der vom Bw begehrten Beseitigung des Einkommensteuerbescheides 2004 vom 20. September 2006.

Gemäß **§ 273 Abs. 1 lit. a BAO** ist eine Berufung zurückzuweisen, wenn sie nicht zulässig ist.

Da mit Berufung nur Bescheide anfechtbar sind, ist eine solche auch unzulässig, wenn der Bescheid nicht mehr dem Rechtsbestand angehört (siehe Ritz, a.a.O., Tz 2 und 6 zu § 273).

Wie dargelegt, ist der Einkommensteuerbescheid 2004 (Sachbescheid) vom 20. September 2006 durch die ersatzlose Aufhebung des am selben Tag ergangenen Wiederaufnahmbescheides gemäß § 307 Abs. 3 BAO von Gesetzes wegen aus dem Rechtsbestand ausgeschieden.

Die dagegen gerichtete Berufung wurde somit unzulässig und war gemäß § 273 Abs. 1 lit. a BAO zurückzuweisen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 23. Juni 2008