

## IM NAMEN DER REPUBLIK!

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag.<sup>a</sup> Ingrid Enengel in der Beschwerdesache Bf., X-Str.1, 0001 X., vertreten durch Dr. Josef Pickerle, Bahnhofstraße 8, 9500 Villach, gegen die Bescheide des Finanzamtes Spittal Villach, vertreten durch HR Dr. Veit Jonach, vom 04.07.2011, betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO hinsichtlich Einkommensteuer 2005 bis 2009 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde gegen die Bescheide betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 2005 bis 2009 wird Folge gegeben. Die angefochtenen Bescheide werden ersatzlos aufgehoben.

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

## Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (Bf.) wies in den **Einkommensteuererklärungen 2005 bis 2009** sonstige Einkünfte aus, die vorerst erklärungsgemäß veranlagt wurden.

Aufgrund des Nachtrages zum Übergabsvertrag vom 29. Dezember 2000 betreffend die Übergabe des gesamten land- und forstwirtschaftlichen Betriebes an den Sohn waren nach Ansicht des Finanzamtes die sonstigen Einkünfte um die vom Sohn gezahlten Prämien für die Krankenversicherung der Eltern zu erhöhen.

Das Finanzamt nahm **betreffend Einkommensteuer 2005 bis 2009 das Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO** mit folgender Begründung wieder auf.

*„Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte gemäß § 303 Abs. 4 BAO, weil Tatsachen und Beweismittel neu hervorgekommen sind, die im abgeschlossenen 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. Die Wiederaufnahme wurde unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgründen (§ 20 BAO) verfügt. Im vorliegenden Fall überwiegt das Interesse der Behörde an der Rechtsrichtigkeit der Entscheidung das Interesse auf Rechtsbeständigkeit, und die Auswirkungen können nicht als geringfügig angesehen werden.“*

In den **berichtigten Einkommensteuerbescheiden 2005 bis 2009** brachte das Finanzamt die Versicherungsprämien bei den sonstigen Einkünften in Ansatz.

Die **Beschwerde gegen die Bescheide betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 2005 bis 2009** begründete der Bf. damit, dass konkrete Angaben, welche Tatsachen und Beweismittel neu hervorgekommen seien, den Wiederaufnahmebescheiden nicht zu entnehmen seien. Ebenso würde ein Hinweis auf ein anderes Schriftstück oder den Sachbescheid fehlen.

Bezüglich der Ermessensentscheidung habe das Finanzamt die Begründung ebenfalls nur mit allgemeinen Satzbausteinen verfügt. Der schlüssigen Begründung der Ermessensmaßnahme komme jedoch entscheidende Bedeutung zu. „Fehlt diese im Bescheid überhaupt, enthält sie nichts als inhaltlose, in ihrer Allgemeinheit auf jeden in Wiederaufnahmsangelegenheiten ergehenden Bescheid übertragbare Formeln, trägt die Begründung nicht den konkreten individuellen Gegebenheiten Rechnung und ist die Ermessensentscheidung unter Auseinandersetzung mit den Leitlinien der Billigkeit und Zweckmäßigkeit nicht schlüssig, dann wäre die Verfügung zur Wiederaufnahme rechtsmangelhaft.“ (Stoll, BAO Kommentar, Band 3, S. 2940 f.).

Bei den Erwägungen der Billigkeit gegenüber jenen der Zweckmäßigkeit wäre aufzunehmen gewesen, dass der Bf. für seine (gänzlich einkommenslose) Gattin zu sorgen habe und somit beide gemeinsam nur über ein Nettoeinkommen aus der Pension der Sozialversicherungsanstalt der Bauern von € 1.400,00 pro Monat verfügen. Die Nachforderung aus der Wiederaufnahme für die Jahre 2005 bis 2009 betrage insgesamt € 7.716,23, und würde ihre Zahlung existenzgefährdend wirken.

Der VwGH führe im Erkenntnis vom 26.10.1985, 85/14/0071, und ähnlich im Erkenntnis vom 17.02.1988, 87/13/0039, aus, dass eine schematisierende Betrachtungsweise dem Wesen des Ermessens entsprechend nicht am Platz sei. Stets komme den Gesamtumständen insgesamt, letztlich der diese Ermessenskomponenten abwägenden Würdigung, wie dies in der Bescheidbegründung zum Ausdruck zu kommen habe, die entscheidende Bedeutung zu.

Weiters führe der VwGH im Erkenntnis vom 21.12.1989, 86/14/0180, aus, dass der oft feststellbare formelhafte Hinweis allein, dass dem Prinzip der Gleichmäßigkeit der Besteuerung und der Rechtsrichtigkeit der Vorrang gegenüber dem der Rechtsbeständigkeit zukomme, in diesen Fällen des Missverhältnisses von Änderungsgrund und Änderungswirkung zur Begründung des positiven

Ermessensgebrauches somit im allgemeinen nicht ausreiche und (wenn auch nur vereinzelt in letzter Zeit) zur Aufhebung derart begründeter Bescheide führe.

Nach Stoll entscheide über ein Rechtsmittel gegen den Bescheid über die Verfügung der Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen die Abgabenbehörde II. Instanz wohl grundsätzlich meritorisch. Als „Sache“, über die die Rechtsmittelbehörde zu entscheiden habe, würden nach der Rechtsprechung jedoch nur stets die von der Abgabenbehörde herangezogenen Gründe gelten, also jene Sachverhaltselemente, die die Behörde erster Stufe als Wiederaufnahmegrund genannt habe.

Abschließend begehrte der Bf. die ersatzlose Aufhebung der Bescheide betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 2005 bis 2009.

Die **Beschwerde gegen die berichtigten Einkommensteuerbescheide 2005 bis 2009**, in denen der Bf. nur den auf ihn entfallenden Anteil der Versicherungsprämie bei den sonstigen Einkünften erfasst haben wollte, erledigte das Finanzamt mit **abweisender Berufungsvorentscheidung**, wogegen der Bf. den **Vorlageantrag** einbrachte.

Die dem Finanzamt übermittelte Beantwortung des Mängelbehebungsauftrages betreffend die Beschwerde gegen die Bescheide betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 2005 bis 2009, in denen die oa. Beschwerdegünde ausgeführt waren, blieb seitens des Finanzamtes unbeantwortet.

**Über die Beschwerde wurde erwogen:**

***Das BFG geht von folgendem Sachverhalt aus und stützen sich die Feststellungen auf die in Klammer angeführten Beweismittel bzw. wird dort die Unstrittigkeit festgehalten:***

Das Finanzamt hat im Wiederaufnahmebescheid weder eine neue Tatsache oder ein neues Beweismittel angeführt, noch auf ein Schriftstück verwiesen. Hinsichtlich des Ermessens hat das Finanzamt nicht individuelle, auf den Bf. bezogene Parameter herangezogen bzw. auf die individuellen Gegebenheiten des Bf. abgestellt (Begründung der Bescheide betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 2005 bis 2009).

**Rechtliche Beurteilung:**

**Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 2005 bis 2009:**

Gemäß **§ 93 Abs. 2 BAO** ist jeder Bescheid ausdrücklich als solcher zu bezeichnen, er hat den Spruch zu enthalten und in diesem die Person (Personenvereinigung, Personengemeinschaft) zu nennen, an die er ergeht.

Der Bescheid hat gemäß **§ 93 Abs. 3 lit. a BAO** ferner eine Begründung zu enthalten, wenn ihm ein Anbringen (§ 85 Abs. 1 oder 3) zugrunde liegt, dem nicht vollinhaltlich Rechnung getragen wird, oder wenn er von Amts wegen erlassen wird.

Ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren kann gemäß **§ 303 Abs. 1 lit. b BAO idF BGBl. I Nr. 14/2013** auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen

werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

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

Gemäß **§ 323 Abs. 37 BAO** tritt § 303 idF BGBl. I Nr. 14/2013 mit 1. Jänner 2014 in Kraft und ist, soweit sie Beschwerden betreffen, auch auf alle an diesem Tag unerledigten Berufungen und Devolutionsanträge anzuwenden.

Außer in den Fällen des § 278 hat gemäß **§ 279 Abs. 1 BAO** das Verwaltungsgericht immer in der Sache selbst mit Erkenntnis zu entscheiden. Es ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen.

Durch die Aufhebung des angefochtenen Bescheides tritt gemäß **§ 279 Abs. 2 BAO** das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung dieses Bescheides befunden hat.

Bei einem verfahrensrechtlichen Bescheid, wie dem der Wiederaufnahme des Abgabenverfahrens von Amts wegen, wird die Identität der Sache, über die abgesprochen wurde, durch den Tatsachenkomplex begrenzt, der als neu hervorgekommen von der für die Wiederaufnahme zuständigen Behörde zur Unterstellung unter den von ihr gebrauchten Wiederaufnahmetatbestand herangezogen wurde. Aufgabe der Berufsbehörde bei Entscheidungen über ein Rechtsmittel gegen die amtswegige Wiederaufnahme durch ein Finanzamt ist es daher, zu prüfen, ob dieses Verfahren aus den vom Finanzamt gebrauchten Gründen wieder aufgenommen werden durfte, nicht jedoch, ob die Wiederaufnahme auch aus anderen Wiederaufnahmegründen zulässig gewesen wäre vgl. VwGH vom 19.09.2007, 2004/13/0108, und die dort zitierte Judikatur).

Die Wiederaufnahmsgründe sind in der Begründung anzuführen. Dies ist nicht zuletzt deshalb notwendig, weil nach der Judikatur des VwGH sich die Rechtsmittelbehörde bei der Erledigung der gegen die Verfügung der Wiederaufnahme gerichteten Rechtsmittels auf keine neuen Wiederaufnahmsgründe stützen kann. Sie habe lediglich zu beurteilen, ob die von der Abgabenbehörde angeführten Gründe eine Wiederaufnahme rechtfertigen. „Neue“ Wiederaufnahmsgründe könnten (nach der Aufhebung des Wiederaufnahmsbescheides mit Beschwerde vorentscheidung oder mit Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes) neuerlich zu einer Verfügung der Wiederaufnahme durch die Abgabenbehörde führen.

Die fehlende Angabe der Wiederaufnahmsgründe in der Begründung des mit Beschwerde angefochtenen Bescheides ist auch **in der Beschwerde vorentscheidung**

**nicht „nachholbar“.** Dies ergibt sich insbesondere daraus, dass die für Beschwerdevorentscheidungen bestehende Änderungsbefugnis (§ 263 Abs. 1) ident ist mit jener für Erkenntnisse (§ 279 Abs. 3). Weiters ist im Beschwerdeverfahren über die Rechtmäßigkeit des angefochtenen Bescheides (und nicht über jene der Beschwerdevorentscheidung) zu entscheiden. Daher ist einer Beschwerde gegen einen Wiederaufnahmebescheid, der in seiner Begründung keine tauglichen Wiederaufnahmsgründe anführt, zweckmäßigerweise bereits mit Beschwerdevorentscheidung stattzugeben (durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides).

Die Begründung von Verfügungen der Wiederaufnahme hat nicht nur (je Bescheid) die entsprechenden **Wiederaufnahmsgründe anzugeben**, sondern auch die **zeitliche Abfolge des Bekanntwerdens der maßgebenden Tatsachen und Beweismittel** darzustellen.

Weiters hat die Begründung die für die Ermessensübung maßgebenden Überlegungen zu enthalten. Nur „formelhaft“ auf den Grundsatz des Vorranges der Rechtsrichtigkeit zu verweisen, verstößt gegen die Begründungspflicht; allerdings wird, wenn keine gegen die Wiederaufnahme sprechende Umstände vorliegen, ein solcher Begründungsmangel idR kein „wesentlicher“ Verfahrensmangel sein (Ritz, BAO<sup>5</sup>, Kommentar, Tz. 3 zu § 307 BAO, sowie die dort zitierte Literatur und Judikatur).

Im gegenständlichen Fall hat das Finanzamt Ermittlungen angestellt und von Amts wegen die angefochtenen Wiederaufnahmebescheide erlassen. Im Spruch wird zwar der "§ 303 Abs. 4 BAO" (in der Fassung BGBl. Nr. 194/1961, zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 97/2002) angeführt, jedoch gibt der Spruch keinen Hinweis auf den Neuerungstatbestand.

Aus der Begründung lässt sich zwar der Neuerungstatbestand entnehmen, nicht jedoch, WELCHE Tatsachen und Beweismittel neu hervorgekommen sind und WANN dies der Fall war. Es ist am Finanzamt gelegen, im Erstbescheid betreffend die Wiederaufnahme eines Verfahrens die Wiederaufnahmegründe genau zu bezeichnen, um so überprüfen zu können, was „Sache“ des abgeschlossenen bzw. des „neuen“ Verfahrens war. Der Feststellung, welche Tatsachen und Beweismittel für das Finanzamt "neu hervorgekommen" sind, entbehren die angefochtenen Bescheide jedoch zur Gänze. Demzufolge ist eine Überprüfung der Rechtmäßigkeit der Wiederaufnahme für das BFG gar nicht möglich.

Dem Bf. ist beizupflichten, dass sich das Finanzamt bezüglich des Ermessens nicht mit individuellen Beurteilungskriterien auseinandersetzte, sondern lediglich eine standardisierte, floskelhafte Begründung anführte. Angesichts des Fehlens bereits der konkreten "neuen Tatsachen und Beweismittel" in der Bescheidbegründung erübrigt sich eine weitere Auseinandersetzung mit der Ermessensentscheidung.

Nach all dem Gesagten war der Beschwerde gegen die Bescheide betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 2005 bis 2009 Folge zu geben und waren die genannten Bescheide ersatzlos aufzuheben.

### **Un/Zulässigkeit der ordentlichen Revision:**

Ausfertigungen von Erkenntnissen und Beschlüssen der Verwaltungsgerichte haben gemäß **§ 280 Abs. 1 lit. d BAO** den Spruch, einschließlich der Entscheidung, ob eine Revision beim Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig ist, zu enthalten.

Gemäß **Art. 133 Abs. 4 B-VG** ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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.

In Anbetracht der ständigen Rechtsprechung des VwGH zu den Erfordernissen, die an Wiederaufnahmebescheide und Nennung der Wiederaufnahmsgründe gestellt werden, kann das BFG nicht zur Auffassung gelangen, dass die für eine zu lösende Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung aufgezählten Voraussetzungen vorliegen.

Demzufolge ist eine ordentliche Revision an den VwGH nicht zulässig.