

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag.a Karin Peherstorfer P. LL.M in der Beschwerdesache Bf., AdresseBf., vertreten durch Stb., über die Beschwerde vom 21.6.2013 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr vom 24.5.2013 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO der Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2006 bis 2009, Einkommensteuer der Jahre 2010 und 2011 sowie Anspruchszinsen der Jahre 2006 bis 2010

zu Recht erkannt:

Der Beschwerde gegen die Wiederaufnahmebescheide betreffend Einkommensteuer 2006 bis 2009 wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben. Die Wiederaufnahmebescheide werden ersatzlos **aufgehoben**.

Der Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2010 und 2011 wird gemäß § 279 BAO **teilweise Folge gegeben**.

Die Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind den dem Ende der Entscheidungsgründe als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

Die Beschwerde gegen die Anspruchszinsenbescheide für die Jahre 2006 bis 2010 wird gemäß § 279 BAO **als unbegründet abgewiesen**.

Im Hinblick auf die Bescheide des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr vom 24.5.2013 betreffend Einkommensteuer 2006 bis 2009 hat das Bundesfinanzgericht

beschlossen:

Die Beschwerden vom 21.6.2013 werden gemäß § 260 Abs. 1 lit. a BAO **als unzulässig zurückgewiesen**.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Verfahrensablauf

Der Beschwerdeführer erzielte in den gegenständlichen Jahren Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

In einem **Schreiben vom 21.8.2012** an den Beschwerdeführer wurde durch das Finanzamt wie folgt ausgeführt:

Betreff: Einkünfte aus Gewerbebetrieb im Zeitraum 2004 bis 2011

Aufgrund von dem Finanzamt vorliegenden Unterlagen (Anzeigen) sowie der durchgeführten Außendienstermittlungen bestehe der Verdacht der Abgabenhinterziehung gemäß § 33 FinStrG.

Es liege die Vermutung nahe, dass der Beschwerdeführer Einkünfte aus dem Handel und der Reparatur von gebrauchten Kraftfahrzeugen im Zeitraum ab 2004 nicht erklärt hätte. Der Beschwerdeführer werde eingeladen, eine Stellungnahme abzugeben und die entsprechenden Steuererklärungen einzureichen.

In einem **Schreiben vom 12.9.2012** wurde durch den Beschwerdeführer zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb in den Jahren 2004 bis 2011 wie folgt Stellung genommen:

Er sei in seiner Freizeit ein begeisterter Hobby-Mechaniker und würde daher gerne an alten Autos herumbasteln. Seine Frau und er würden selbst alte Autos fahren, an denen immer wieder etwas zu richten und auszubügeln sei.

Aufgrund seines Hobbys würden des Öfteren Verwandte, Freunde und Nachbarn auf ihn zukommen, um ihnen bei kleinen Reparaturen behilflich zu sein, dafür würde er weder Geld noch eine andere Gegenleistung erhalten (manchmal ein paar Flaschen Bier bei allzu großer Hitze). Ebenso - da er aufgrund seiner beruflichen Tätigkeit sehr viele Leute kenne - würde er manchmal gefragt werden, ob er beim Autoverkauf behilflich sein könne. Hier würde es sich um Fahrzeuge handeln, die bereits sehr alt und gebraucht seien. Diese Autos würden einige Zeit bei ihm zu Hause stehen, da die Kaufinteressenten die Autos natürlich besichtigen wollten und er über großzügige Parkmöglichkeiten verfügen würde. Wenn er jemanden finde, der das Auto haben wolle, müsse er den Verkäufer kontaktieren, damit dieser den Verkauf tätige. Hierbei handle es sich um eine Gefälligkeit seinerseits. Er würde dafür ebenfalls weder Bargeld noch Sonstiges erhalten.

Zu den geforderten Steuererklärungen könne er nur sagen, dass er diese nicht erbringen könne, da er weder Einnahmen getätigt hätte und über die Ausgaben - er verbrauche ja meistens sein eigenes Material - keinerlei Aufzeichnungen geführt hätte. Ihm wäre auch nicht bewusst gewesen, dass er das machen müsse. Er könne höchstens einen Verlust bekannt geben, da er keine Einnahmen aus seinem Hobby erzielen würde.

Vorliegend ist ein Aktenvermerk im Hinblick auf eine anonyme telefonische **Anzeige vom 30. Oktober 2007** wie folgt:

Die Anzeigerin gebe bekannt, sie würde den Beschwerdeführer sehr gut kennen. Beruflich sei er Beifahrer. Er hätte in seinem Privathaus in der Garage eine Hebebühne und würde dort fleißig pfuschen. Derzeit würden sechs Autos dort sein.

Er kaufe Unfallautos, repariere und verkaufe sie. Auch für Bekannte repariere er deren Autos. So gehe das seit mindestens 15 Jahren. Er hätte auch jedes Monat einmal Krankenstand, um seiner Arbeit als Pfuscher nachgehen zu können. Die fertigen Autos würden entweder sofort aus der Garage heraus verkauft werden oder stünden an einer aufgelassenen Tankstelle. Er gebe auch Anzeigen auf, z.B. im A..

Lackierarbeiten lasse er durchführen bei der Firma B.. Einzelteileinkauf bei verschiedenen Firmen. Lacke eingekauft bei Firma C..

Sein Bekannter und guter Freund D.E. vermittelte ihm öfter Autos.

Mit Wiederaufnahmebescheiden gemäß § 303 Abs. 4 BAO vom 24. Mai 2013 wurden die Verfahren **hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 2006, 2007, 2008 und 2009** wieder aufgenommen und wie folgt begründet:

Die Wiederaufnahme des Verfahrens sei gemäß § 303 Abs. 4 BAO erfolgt aufgrund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen seien. Daraus sei auch die Begründung für die Abweichungen vom bisherigen im Spruch bezeichneten Bescheid zu ersehen. Die Wiederaufnahme sei unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigskeitsgründen verfügt worden. Im vorliegenden Fall überwiege das Interesse an der Rechtsrichtigkeit das Interesse auf Rechtsbeständigkeit. Die steuerlichen Auswirkungen könnten auch nicht als bloß geringfügig angesehen werden.

Anlässlich einer nachträglichen Prüfung der Erklärungsangaben seien 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 würden. Die Wiederaufnahme sei unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigskeitsgründen (§ 20 BAO) verfügt worden. Im vorliegenden Fall überwiege das öffentliche Interesse an der Rechtsrichtigkeit der Entscheidung das Interesse auf Rechtsbeständigkeit und die steuerlichen Auswirkungen könnten nicht als geringfügig angesehen werden.

Mit Einkommensteuerbescheiden für die Jahre 2006, 2007 , 2008 und 2009 vom 24. Mai 2013 wurden Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 5.000,00 € festgesetzt.

Mit Einkommensteuerbescheiden für die Jahre 2010 und 2011 vom 24. Mai 2013 wurden Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 4.350,00 € festgesetzt.

Begründet wurden diese Bescheide wie folgt:

Aufgrund des durchgeführten Ermittlungsverfahrens liege für die Abgabenbehörde ein gewerblicher Fahrzeughandel vor.

Gemäß § 184 Abs. 1 BAO hätte die Abgabenbehörde, soweit sie die Grundlagen für die Abgabenberechnung nicht ermitteln oder berechnen könne, diese zu schätzen. Gemäß § 184 Abs. 3 BAO sei (unter anderem) zu schätzen, wenn der Abgabepflichtige Bücher und Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hätte, nicht vorlege

oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig seien oder solche formelle Mängel aufweisen würden, die geeignet seien, die sachliche Richtigkeit in Zweifel zu ziehen.

Für die Jahre 2010 und 2011 wurde zudem wie folgt begründet:

Gemäß § 10 EStG 1988 könne bei der Gewinnermittlung eines Betriebes ein Gewinnfreibetrag gewinnmindernd berücksichtigt werden. Da der Beschwerdeführer weder einen Gewinnfreibetrag in einer bestimmten Höhe beantragt hätte, noch auf die Geltendmachung verzichtet hätte, sei bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb ein Gewinnfreibetrag (Grundfreibetrag gemäß § 10 Abs. 1 Z 2 EStG 1988) in Höhe von 650,00 € berücksichtigt worden.

Mit **Anspruchsziensbescheiden vom 24. Mai 2013** wurde für das Jahr 2006 ein Betrag von 257,90 €, für das Jahr 2007 ein Betrag von 203,63 €, für das Jahr 2008 ein Betrag von 169,85 €, für das Jahr 2009 ein Betrag von 118,43 € und für das Jahr 2010 ein Betrag von 56,13 € festgesetzt.

Mir Schreiben vom **25. Juni 2013** wurde gegen oben angeführte Bescheide **Berufung** eingereicht und wie folgt begründet:

Als Berufungsgründe würden unrichtige rechtliche Beurteilung bzw. inhaltliche Rechtwidrigkeit sowie die Verletzung von Verfahrensvorschriften geltend gemacht werden. Die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2004 bis 2011 würden allesamt insoweit angefochten werden, als jeweils 5.000,00 € aus Gewerbebetrieb im Wege der Schätzung angenommen worden wären und diese dem unselbständigen Einkommen des Beschwerdeführers hinzugezählt worden wären.

Entgegen der Annahme in den Bescheiden vom 24.5.2013 hätte der Beschwerdeführer keinen gewerblichen Fahrzeughandel betrieben. Da er nicht gewerblich als Fahrzeughändler tätig gewesen wäre, hätte er naturgemäß auch keine Bücher hierüber geführt.

Wenn er einmal ein Fahrzeug veräußert hätte, das nicht ohnehin ihm gehört hätte, so hätte es sich dabei keinesfalls um keine gewerbliche Tätigkeit gehandelt, die auf eine fortlaufende oder wiederholte Gewinnerzielung gerichtet gewesen wäre, sondern vielmehr um ein "Hobby", welches nicht auf die Erzielung von Gewinnen gerichtet gewesen wäre. Im Rahmen dieses Hobbys hätte er gelegentlich für Freunde Reparaturen an Fahrzeugen vorgenommen, wofür ihm die Auslagen ersetzt worden wären. Er hätte auch gelegentlich von Freunden, für die er Arbeiten ausgeführt hätte, für diese Arbeiten eine Kiste Bier erhalten.

Allfällige von ihm erzielte "Erlöse" bzw. richtigerweise "Aufwandsentschädigungen" hätten keinesfalls den im Schätzungswege ermittelten Betrag von 5.000,00 € jährlich erreicht, sondern wären weit darunter gelegen und seien durch die Auslagen für Werkzeug und Material weitestgehend aufgewogen worden.

Den angefochtenen Bescheiden sei auch nicht nachvollziehbar zu entnehmen, auf Basis welcher Grundlagen sich eine gerechtfertigte Schätzung im ausgewiesenen Ausmaß von 5.000,00 € ergeben hätte können.

Nachdem er richtigerweise - wenn überhaupt - wesentlich geringere Gewinne für einzelne Reparaturen im Freundeskreis (und nicht wie behauptet Fahrzeugan- bzw. -verkäufe) erzielt hätte, als dies den angefochtenen Bescheiden zugrunde gelegt worden wäre, wäre auch aus Billigkeitserwägungen bzw. Zweckmäßigskeitsgründen eine Wiederaufnahme des Verfahrens im Sinne der angefochtenen Bescheide nicht zulässig.

Entgegen der Begründung hätte aufgrund der Geringfügigkeit das Interesse an der Rechtsrichtigkeit das Interesse an der Rechtsbeständigkeit der bereits rechtskräftigen Bescheide keinesfalls überwogen, zumal es sich - wenn überhaupt - lediglich um geringfügige steuerliche Auswirkungen gehandelt habe.

Da schon inhaltlich die angefochtenen Einkommensteuerbescheide mangels tatsächlich auch nur ansatzweise erzielter Einkünfte von 5.000,00 € aus Gewerbebetrieb (ein solcher hätte niemals bestanden) nicht richtig seien, seien auch die Bescheide über die Festsetzung von Anspruchszinsen für die jeweils betroffenen Jahre nicht gerechtfertigt. Zeugenbeweis:

F.G., H.I., J.K., L.M..

Mangels vollständiger Aktenkenntnis wäre es bis zum Zeitpunkt der Berufung nicht möglich gewesen, auf sämtliche Einzelheiten einzugehen und es werde der Antrag gestellt, einen Erörterungstermin anzuberaumen, um allenfalls eine Abstimmung der Grundlagen, die zu der gegenständlichen Schätzung geführt hätten, vornehmen und eine A. Lösung finden zu können.

Zudem wurde der Antrag gestellt, im Anschluss an einen Erörterungstermin eine mündliche Berufungsverhandlung unter Aufnahme der beantragten Beweise durchzuführen.

Durch die Betriebsprüfung wurde im Hinblick auf die durchgeführte Nachschau am 5.7.2013 folgende **Stellungnahme** zu obiger Berufung abgegeben:

Die durchgeführten Vorschreibungen würden großteils auf den getroffenen Feststellungen der sehr umfangreich durchgeführten Erhebungen basieren.

Aufgrund dieser Aktenlage sei davon auszugehen gewesen, dass tatsächlich ein Handel mit gebrauchten KFZ betrieben worden wäre bzw. werde.

Die in der Begründung zur Berufung angeführten Behauptungen des Abgabepflichtigen, dass nur gelegentlich für Freunde Reparaturen an Fahrzeugen vorgenommen worden wären, wofür nur die Auslagen ersetzt worden wären (die gleiche Argumentation sei auch schon während der Außendienstmaßnahme gebracht worden), könne von der Abgabenbehörde keinesfalls "als der Wahrheit entsprechend" beurteilt werden, da im Zeitraum ab 2004 die Unternehmensadresse wiederholt durch Organe des Finanzamtes aufgesucht worden wäre und entsprechende Fotos über von dort zum Verkauf angebotene KFZ angefertigt worden wären. Des weiteren gebe es entsprechende Auskunftsunterlagen (wie "A."-Zeitung), wo in diesen Anzeigen der Unternehmer als Verkäufer von gebrauchten KFZ aufscheine.

Aufgrund der bereits vorliegenden umfangreichen Beweisunterlagen (anonyme Anzeigen, Fotos, Auskunftsersuchen) sei entsprechend der Aktenvermerke ohne einer weiteren

Nachschaumaßnahme eine Schätzung der Bemessungsgrundlagen gemäß § 184 BAO mit einem geschätzten Gewinn von jährlich 5.000,00 € durchgeführt worden.

Im Zuge einer **persönlichen Vorsprache vom 10. September 2013** am Finanzamt wurde dem steuerlichen Vertreter des Beschwerdeführers der oben angeführte Aktenvermerk im Hinblick auf eine anonyme telefonische Anzeige vom 30. Oktober 2007 zur Kenntnis gebracht.

Mit **Schreiben vom 11. Oktober 2013** wurde folgende **Gegenäußerung** durch den Beschwerdeführer abgegeben:

In dem dem Beschwerdeführer übergebenen Aktenvermerk bzw. einer anonymen telefonischen Anzeige vom 30.10.2007 sei davon die Rede, dass dieser Autos kaufe, sie repariere und verkaufen würde, auch für Bekannte würde er Autos reparieren, und zwar seit mindestens 15 Jahren.

Es sei richtig, dass der Beschwerdeführer neben eigenen Reparatur- und Restaurationsarbeiten im Rahmen seines Hobbys in beschränktem Umfang auch gelegentlich für Freunde Reparaturen an Fahrzeugen vornehme.

Nicht nachvollziehbar sei für ihn der Vorhalt, dass er zahlreiche Inserate geschaltet hätte. Es möge wohl sein, dass er das eine oder andere eigene Fahrzeug einmal in irgendwelchen Tageszeitungen inseriert hätte, wobei er sich auch diesbezüglich nicht an Inserate in der A. erinnern könne.

Möglich sei auch, dass er Freunden beim Verkauf ihrer Fahrzeuge geholfen hätte und es dabei zu Inseratschaltungen gekommen sei.

Aufgrund des bereits lange zurückliegenden Zeitraumes könne er jedoch im Detail nicht mehr angeben, wann und für wen er konkrete Reparaturarbeiten durchgeführt oder bei der Veräußerung von Fahrzeugen geholfen hätte.

Er sei jedoch jederzeit gerne bereit - nach entsprechenden Vorhalten - der Abgabenbehörde diesbezüglich Aufklärung zu schaffen und allfällige Missverständnisse auszuräumen und darzulegen, dass er keinesfalls nicht auch nur ansatzweise den ihm unterstellten Verdienst mit derartigen Hilfstätigkeiten für Bekannte geschweige denn mit einem angeblichen Fahrzeughandel erzielt haben würde.

Es werde höflich der Antrag gestellt, konkrete Vorhalte zu übermitteln, wodurch der Beschwerdeführer angeblich entsprechende Einkünfte erzielt hätte, um allfällige diesbezügliche Missverständnisse widerlegen bzw. ausräumen zu können.

Aktenkundig sind **Aktenvermerke des Erhebungsdienstes** des Finanzamtes vom 30.11.2011, 13.10.2011, 14.7.2011, 15.3.2011, 10.3.2010 und vom 9.2.2010.

Am **22. November 2013** wurden obige Berufungen dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung **vorgelegt**.

Am **24. April 2017** wurde folgender **Ergänzungsvorhalt** an das Finanzamt versendet:

"1. Wiederaufnahmbescheide gemäß § 303 BAO

Gemäß § 303 Abs. 1 BAO kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren von Amts wegen unter anderem wieder aufgenommen werden, wenn

b) 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.

Maßgebend ist, ob der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen könnten.

Die Wiederaufnahme auf Grund neu hervorgekommener Tatsachen oder Beweismittel bietet die Möglichkeit, bisher unbekannten, aber entscheidungswesentlichen Sachverhaltselementen Rechnung zu tragen (Ritz, BAO⁵, § 303 Tz 24).

Als tauglicher Wiederaufnahmsgrund kommt ein Beweismittel nur in Betracht, wenn es der Partei genannt werden darf. Es ist aus rechtsstaatlichen Grundsätzen unvereinbar, einen Bescheid auf Beweismittel zu stützen, die der Partei nicht zugänglich sind (Verbot geheimer Beweismittel, VwGH 18.10.1988, 88/14/0092; Ritz, BAO⁵, § 303 Tz 28).

Nach VwGH 18.10.1998, 88/14/0092, "können anonyme Mitteilungen sowie Aussagen geheimgehaltener Personen für die Behörde einen Verdacht begründen, der sie zu entsprechenden Ermittlungen und Nachforschungen berechtigt. Als Beweismittel zur Begründung von Feststellungen im Bescheid dürfen sie jedoch nicht herangezogen werden."

An das Erwiesensein von Tatsachen, die als Wiederaufnahmsgründe in Betracht kommen, sind keine höheren Anforderungen zu stellen als an andere Tatsachen, die der Besteuerung zugrunde zu legen sind. Kann eine Tatsache in freier Beweiswürdigung als erwiesen angenommen werden, dann stellt sie einen Wiederaufnahmegrund dar.

Es ist nicht Sache des Abgabepflichtigen, das Nichtvorliegen eines Wiederaufnahmegrundes nachzuweisen, sondern 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; Ritz, BAO⁵, § 303 Tz 35)

§ 307 Abs. 1 BAO lautete wie folgt:

Mit dem die Wiederaufnahme des Verfahrens beiliegenden oder verfügenden Bescheid ist unter gleichzeitiger Aufhebung des früheren Bescheides die das wiederaufgenommene Verfahren abschließende Sachentscheidung zu verbinden.

Nach der Rechtsprechung des VwGH gehört der maßgebliche Wiederaufnahmestatbestand in den Spruch des Bescheides. Lässt dieser für sich allein Zweifel an seinem Inhalt offen, so ist die Begründung als Auslegungsbehelf heranzuziehen (VwGH 12.6.1991, 90/13/0027).

Die Wiederaufnahmegründe sind in der Begründung anzuführen. Dies ist nicht zuletzt deshalb notwendig, weil nach der Judikatur des VwGH (14.5.1991, 90/14/0262; 12.4.1994, 90/14/0044; 21.6.1994, 91/14/0165; 21.7.1998, 93/14/0187, 0188) sich die Rechtsmittelbehörde bei der Erledigung des gegen die Verfügung der Wiederaufnahme gerichteten Rechtsmittels **auf keine neuen Wiederaufnahmegründe stützen kann**. Sie hat lediglich zu beurteilen, ob die von der Abgabenbehörde angeführten Gründe eine Wiederaufnahme rechtfertigen (Ritz, BAO⁵, § 307 Tz 2 und 3).

Nach § 93 Abs. 3 lit a BAO hat ein Bescheid eine Begründung zu enthalten. Die Begründung muss erkennen lassen, welcher Sachverhalt der Entscheidung zugrundegelegt wurde und aus welchen Erwägungen die Behörde zur Ansicht gelangt ist, dass dieser Sachverhalt vorliegt. Ein Hinweis auf durchgeführte Erhebungen reicht nicht aus (VwGH 6.7.1990, 88/17/0059; 24.11.1997, 93/17/0063).

Wie auch ausgeführt in VwGH 21.6.1994, 91/14/0165, hat eine Partei eines Verwaltungsverfahrens Anspruch darauf, den Wiederaufnahmegrund, die Begründung für die behördliche Willensäußerung der Verfahrenswiederaufnahme, zu erfahren, um ihre Rechte sachgemäß verteidigen zu können.

Die gegenständlichen Wiederaufnahmbescheide verweisen in ihrer Begründung zum einen auf Feststellungen, die einer Niederschrift oder einem Prüfungsbericht zu entnehmen sein würden.

Zum anderen wird auf neue Tatsachen und/oder Beweismittel verwiesen, die in der Begründung zum jeweiligen Einkommensteuerbescheid angeführt sein sollen.

Da weder eine Niederschrift, noch ein Prüfungsbericht existiert, geht der erste Begründungsteil jedenfalls ins Leere.

Zum zweiten Begründungsteil ist auszuführen, dass die jeweiligen Einkommensteuerbescheide auf die Begründung des Einkommensteuerbescheides 2004 verweisen. Dort wiederum wird auf das Vorliegen eines gewerblichen Fahrzeughandels aufgrund eines "durchgeführten Ermittlungsverfahrens" verwiesen.

Auf welche Tatsachen oder Beweismittel sich das Vorliegen eines gewerblichen Fahrzeughandels stützt, wird nicht angeführt. Ein Verweis auf sich im Steuerakt befindliche Unterlagen, die auch der Partei bekannt sind, ist grundsätzlich zulässig (VwGH 22.11.2012, 2012/15/0172). Der Inhalt dieser Unterlagen hat jedoch sodann den Anforderungen an die Begründung eines Bescheides zu genügen.

Im Einkommensteuerakt auffindbar ist ein Konvolut "Unterlagen Erhebungsdienst", auf welches möglicherweise Bezug genommen werden sollte.

Dieses Konvolut wird in den Bescheidbegründungen nicht konkret genannt und war auch dem Beschwerdeführer zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung nicht bekannt.

Konkrete Tatsachen oder Beweismittel zur Begründung der Annahme eines gewerblichen Grundstückshandels jeweils für jedes Jahr, in dem eine Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgt ist, finden sich darin nicht. Zweifelsfrei finden sich in dem angeführten Konvolut Indizien, die zu einer Annahme eines gewerblichen Handels führen hätten können.

Eine Prüfung von Wiederaufnahmegründen kann nur vorgenommen werden, wenn die Begründung der Wiederaufnahmbescheide eine solche möglich macht. Die gegenständlichen Bescheide lassen dies nicht zu. Es ist nicht erkennbar, welche konkreten Tatsachen oder Beweismittel in den jeweiligen Jahren als neu hervorgekommen einen Wiederaufnahmegrund darstellen sollen.

Nehmen Sie dazu Stellung!

2. Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2006 bis 2011 - Schätzung gemäß § 184 BAO

Wie auch in Ritz, BAO⁵, § 184 Rz 2, ausgeführt unterliegen Schätzungsergebnisse der Pflicht zur Begründung. "Die Begründung hat die für die Schätzungsbefugnis sprechenden Umstände, die Schätzungsmethode, die der Schätzung zugrunde gelegten Sachverhaltsannahmen und die Ableitung der Schätzungsergebnisse (Darstellung der Berechnung) darzulegen."

Wie die Schätzung von Einkünften aus Gewerbebetrieb in Höhe von 5.000,00 € pro Jahr zustande gekommen ist, ist den Akten nicht zu entnehmen.

Sie werden ersucht, darzulegen, auf welchen Grundlagen die Schätzungsberechtigung für das jeweilige Jahr fußt.

Zudem ist das Schätzungsverfahren, die Schätzungsmethode sowie das Schätzungsergebnis je Jahr nachvollziehbar zu begründen. Der der Schätzung zugrunde liegende Sachverhalt ist anzuführen."

Am 5.7.2017 wurde ein **Erörterungstermin** abgehalten und darüber folgende Niederschrift verfasst:

"Im Rahmen des Parteiengehörs wird das Schreiben an das Finanzamt vom 24.4.2017 an den Beschwerdeführer übergeben.

Zudem wird im Rahmen des Parteiengehörs ein Auszug aus den "Unterlagen ED" die Jahre 2010 und 2011 betreffend in Kopie an beide Parteien ausgehändigt.

Nach Erörterung der Sach- und Rechtslage wird festgestellt, dass in den Jahren 2010 und 2011 jeweils ein Betrag von 1.300,00 € (vor Abzug des Gewinnfreibetrages gemäß § 10 EStG 1988) als Einkünfte aus der beschwerdegegenständlichen Tätigkeit erzielt wurden.

Der Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung wird vom Beschwerdeführer zurückgezogen werden."

Mit **Schreiben vom 5. Juli 2017** wurde der Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung zurückgezogen.

Dem Erkenntnis zugrunde gelegter Sachverhalt

Die beschwerdegegenständlichen Wiederaufnahmbescheide lassen nicht erkennen, welche Tatsachen oder Beweismittel - die dem Beschwerdeführer auch bekannt gemacht wurden - als neu hervorgekommen einen Wiederaufnahmegrund darstellen sollen.

Der Beschwerdeführer erzielte in den Jahren 2010 und 2011 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus der Reparatur von Fahrzeugen in Höhe von jeweils 1.300,00 €.

Rechtliche Begründung

Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO der Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2006, 2007, 2008 und 2009

Gemäß **§ 303 Abs. 1 BAO** kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren von Amts wegen unter anderem wieder aufgenommen werden, wenn

b) 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.

Maßgebend ist, ob der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen könnten.

Die Wiederaufnahme auf Grund neu hervorgekommener Tatsachen oder Beweismittel bietet die Möglichkeit, bisher unbekannten, aber entscheidungswesentlichen

Sachverhaltselementen Rechnung zu tragen (Ritz, BAO⁵, § 303 Tz 24).

Als tauglicher Wiederaufnahmsgrund kommt ein Beweismittel nur in Betracht, wenn es der Partei genannt werden darf. Es ist aus rechtsstaatlichen Grundsätzen unvereinbar, einen Bescheid auf Beweismittel zu stützen, die der Partei nicht zugänglich sind (Verbot geheimer Beweismittel, VwGH 18.10.1988, 88/14/0092; Ritz, BAO⁵, § 303 Tz 28).

Nach VwGH 18.10.1998, 88/14/0092, *"können anonyme Mitteilungen sowie Aussagen geheimgehaltener Personen für die Behörde einen Verdacht begründen, der sie zu entsprechenden Ermittlungen und Nachforschungen berechtigt. Als Beweismittel zur Begründung von Feststellungen im Bescheid dürfen sie jedoch nicht herangezogen werden."*

An das Erwiesensein von Tatsachen, die als Wiederaufnahmsgründe in Betracht kommen, sind keine höheren Anforderungen zu stellen als an andere Tatsachen, die der Besteuerung zugrunde zu legen sind. Kann eine Tatsache in freier Beweiswürdigung als erwiesen angenommen werden, dann stellt sie einen Wiederaufnahmegrund dar.

Es ist nicht Sache des Abgabepflichtigen, das Nichtvorliegen eines Wiederaufnahmegrundes nachzuweisen, sondern 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; Ritz, BAO⁵, § 303 Tz 35)

Nach der Rechtsprechung des VwGH gehört der maßgebliche Wiederaufnahmestatbestand in den Spruch des Bescheides. Lässt dieser für sich allein Zweifel an seinem Inhalt

offen, so ist die Begründung als Auslegungsbehelf heranzuziehen (VwGH 12.6.1991, 90/13/0027).

Die Wiederaufnahmegründe sind in der Begründung anzuführen. Dies ist nicht zuletzt deshalb notwendig, weil nach der Judikatur des VwGH (14.5.1991, 90/14/0262; 12.4.1994, 90/14/0044; 21.6.1994, 91/14/0165; 21.7.1998, 93/14/0187, 0188) sich die Rechtsmittelbehörde bei der Erledigung des gegen die Verfügung der Wiederaufnahme gerichteten Rechtsmittels auf keine neuen Wiederaufnahmegründe stützen kann. Sie hat lediglich zu beurteilen, ob die von der Abgabenbehörde angeführten Gründe eine Wiederaufnahme rechtfertigen (Ritz, BAO⁵, § 307 Tz 2 und 3).

Nach § 93 Abs. 3 lit a BAO hat ein Bescheid eine Begründung zu enthalten.

Die Begründung muss erkennen lassen, welcher Sachverhalt der Entscheidung zugrundegelegt wurde und aus welchen Erwägungen die Behörde zur Ansicht gelangt ist, dass dieser Sachverhalt vorliegt. Ein Hinweis auf durchgeführte Erhebungen reicht nicht aus (VwGH 6.7.1990, 88/17/0059; 24.11.1997, 93/17/0063).

Die Begründung muss in einer Weise erfolgen, dass der Denkprozess, der in der behördlichen Erledigung seinen Niederschlag findet, sowohl für die Partei, als auch für die Höchstgerichte nachvollziehbar ist (Ritz, BAO⁵, § 93 Tz 15).

Wie auch ausgeführt in VwGH 21.6.1994, 91/14/0165, hat eine Partei eines Verwaltungsverfahrens Anspruch darauf, den Wiederaufnahmegrund, die Begründung für die behördliche Willensäußerung der Verfahrenswiederaufnahme, zu erfahren, um ihre Rechte sachgemäß verteidigen zu können.

Begründungsmängel im Abgabeverfahren können im Rechtsmittelverfahren saniert werden. Jedoch nicht sanierbar ist, wenn der Wiederaufnahmbescheid keine Wiederaufnahmegründe nennt (Ritz, BAO⁵, § 93 Tz 16). Das Nachreichen von Wiederaufnahmegründen im Rechtsmittelverfahren ist unzulässig (VwGH 21.7.1998, 93/14/0187).

"Die Berufungsbehörde ist im Rechtsmittelverfahren gegen eine Wiederaufnahme von Amts wegen als "Sache" auf den Tatsachenkomplex beschränkt, den die Behörde erster Instanz als Wiederaufnahmegrund herangezogen 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.

Die Berufungsinstanz darf die Wiederaufnahme nicht aufgrund von Tatsachen bestätigen, die vom Finanzamt nicht herangezogen wurden. Sie darf nur die gleichen Umstände (die gleichen tatsächlichen Grundlagen) einer anderen rechtlichen Wertung unterziehen. Aufgabe der Berufungsbehörde bei Entscheidung über ein Rechtsmittel gegen die amtswegige Wiederaufnahme durch das Finanzamt ist daher, ob diese das Verfahren aus den von ihm gebrauchten Gründen wiederaufnehmen durfte, nicht jedoch, ob die Wiederaufnahme auch aus anderen Wiederaufnahmegründen zulässig gewesen wäre.

Liegt der vom Finanzamt angenommene Wiederaufnahmegrund nicht vor, muss die Berufungsbehörde daher den von ihr angefochtenen Wiederaufnahmebescheid des Finanzamtes ersatzlos beheben." (VwGH 14.5.1991, 90/14/0262).

Die gegenständlichen Wiederaufnahmebescheide verweisen in ihrer Begründung zum einen auf Feststellungen, die einer Niederschrift oder einem Prüfungsbericht zu entnehmen sein würden.

Zum anderen wird auf neue Tatsachen und/oder Beweismittel verwiesen, die in der Begründung zum jeweiligen Einkommensteuerbescheid angeführt sein sollen.

Da weder eine Niederschrift, noch ein Prüfungsbericht existiert, geht der erste Begründungsteil jedenfalls ins Leere.

Zum zweiten Begründungsteil ist auszuführen, dass die jeweiligen Einkommensteuerbescheide auf die Begründung des Einkommensteuerbescheides 2004 verweisen. Dort wiederum wird auf das Vorliegen eines gewerblichen Fahrzeughandels aufgrund eines "durchgeführten Ermittlungsverfahrens" verwiesen.

Auf welche Tatsachen oder Beweismittel sich das Vorliegen eines gewerblichen Fahrzeughandels stützt, wird nicht angeführt.

Ein Verweis auf sich im Steuerakt befindliche Unterlagen, die auch der Partei bekannt sind, ist grundsätzlich zulässig (VwGH 22.11.2012, 2012/15/0172). Der Inhalt dieser Unterlagen hat jedoch sodann den Anforderungen an die Begründung eines Bescheides zu genügen.

Im Einkommensteuerakt auffindbar ist ein Konvolut "Unterlagen Erhebungsdienst", auf welches möglicherweise Bezug genommen werden sollte.

Dieses Konvolut wird in den Bescheidbegründungen nicht konkret genannt und war auch dem Beschwerdeführer zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung nicht bekannt.

Konkrete Tatsachen oder Beweismittel zur Begründung der Annahme eines gewerblichen Grundstückshandels jeweils für jedes Jahr, in dem eine Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgt ist, finden sich darin nicht. Zweifelsfrei finden sich in dem angeführten Konvolut Indizien, die zu einer Annahme eines gewerblichen Handels führen hätten können.

Eine Prüfung von Wiederaufnahmegründen kann nur vorgenommen werden, wenn die Begründung der Wiederaufnahmebescheide eine solche möglich macht. Die gegenständlichen Bescheide gemäß § 303 Abs. 4 BAO lassen dies nicht zu. Es ist nicht erkennbar, welche konkreten Tatsachen oder Beweismittel - die auch dem Beschwerdeführer bekannt gemacht wurden - in den jeweiligen Jahren als neu hervorgekommen einen Wiederaufnahmegrund darstellen sollen.

Die Wiederaufnahmebescheide betreffend Einkommensteuer 2006 bis 2009 waren folglich aufzuheben.

Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2006, 2007, 2008 und 2009

Nach § 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.

Durch die Aufhebung der Wiederaufnahmebescheide scheidet ex lege der neue Sachbescheid aus dem Rechtsbestand aus, der alte Sachbescheid lebt wieder auf. Da der Beschwerde gegen die Wiederaufnahmebescheide statt gegeben wurde und die Wiederaufnahmebescheide aufgehoben wurden scheiden die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2006 bis 2009 vom 24.5.2013 aus dem Rechtsbestand aus. Folglich war die Beschwerde gegen diese Bescheide als unzulässig geworden zurückzuweisen.

Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2010 und 2011

Unstrittig waren in den Beschwerdejahren jeweils 1.300,00 € als Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus der gegenständlichen Tätigkeit anzusetzen.

Anspruchszinsenbescheide für die Jahre 2006, 2007, 2008, 2009 und 2010

§ 205 Abs. 1 und 2 BAO lauten:

"Abs. 1

Differenzbeträge an Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, die sich aus Abgabenbescheiden unter Außerachtlassung von Anzahlungen (Abs. 3), nach Gegenüberstellung mit Vorauszahlungen oder mit der bisher festgesetzt gewesenen Abgabe ergeben, sind für den Zeitraum ab 1. Oktober des dem Jahr des Entstehens des Abgabenanspruchs folgenden Jahres bis zum Zeitpunkt der Bekanntgabe dieser Bescheide zu verzinsen (Anspruchszinsen). Dies gilt sinngemäß für Differenzbeträge aus a) Aufhebungen von Abgabenbescheiden, b) Bescheiden, die aussprechen, dass eine Veranlagung unterbleibt, c) auf Grund völkerrechtlicher Verträge oder gemäß § 240 Abs. 3 erlassenen Rückzahlungsbescheiden.

Abs. 2

Die Anspruchszinsen betragen pro Jahr 2% über dem Basiszinssatz. Anspruchszinsen, die den Betrag von 50 Euro nicht erreichen, sind nicht festzusetzen. Anspruchszinsen sind für einen Zeitraum von höchstens 48 Monaten festzusetzen."

Anspruchszinsen sind mit Abgabenbescheid (§ 198 BAO) festzusetzen.

Bemessungsgrundlage ist die jeweilige Nachforderung oder Gutschrift. Jede Nachforderung bzw. Gutschrift löst (gegebenenfalls) einen Anspruchszinsenbescheid aus. Es liegt je Differenzbetrag eine Abgabe vor (z.B. UFS 18.6.2008, RV/0829-K/07; 28.6.2010, RV/0408-S/08; 4.5.2011, RV/0785-L/09). Der Zinsenbescheid ist an die im Spruch des zur Nachforderung oder Gutschrift führenden Bescheides ausgewiesene Nachforderung bzw. Gutschrift gebunden (siehe etwa VwGH 27.2.2008, 2005/13/0039; 27.3.2008, 2008/13/0036; UFS 18.6.2008, RV/0829-K/07; VwGH 29.7.2010, 2008/15/0107; UFS 26.11.2010, RV/0239-F/09). Der Zinsenbescheid ist mit Beschwerde anfechtbar, etwa mit der Begründung, der maßgebende Einkommensteuerbescheid sei nicht zugestellt worden oder der im Zinsenbescheid angenommene Zeitpunkt seiner Zustellung sei unzutreffend. Wegen der genannten Bindung ist der Zinsenbescheid allerdings nicht (mit Aussicht auf Erfolg) mit der Begründung anfechtbar, der maßgebende Einkommensteuerbescheid sei inhaltlich

rechtswidrig. Erweist sich der genannte Stammabgabenbescheid nachträglich als rechtswidrig und wird er entsprechend abgeändert (oder aufgehoben), so wird diesem Umstand mit einem an den Abänderungsbescheid (Aufhebungsbescheid) gebundenen Zinsenbescheid Rechnung getragen (z.B. Gutschriftszinsen als Folge des Wegfalles einer rechtswidrigen Nachforderung). Es ergeht ein weiterer Zinsenbescheid; es erfolgt daher keine Abänderung des ursprünglichen Zinsenbescheides (vgl. Ritz, BAO⁴, § 205 Tz 32-35 unter Hinweis auf VwGH 28.5.2009, 2006/15/0316, 2006/15/0332).

Da im gegenständlichen Fall lediglich die Rechtswidrigkeit der Stammabgabenbescheide behauptet wurde und weder aus dem Beschwerdevorbringen noch aus der Aktenlage hervorgeht, dass Zustellungsmängel hinsichtlich des Stammabgabenbescheides vorliegen, erweist sich die gegenständliche Beschwerde als unbegründet.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist 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.

Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO der Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2006, 2007, 2008 und 2009, Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2006, 2007, 2008 und 2009

Durch die ständige Rechtsprechung des VwGH (siehe etwa VwGH 21.7.1998, 93/14/0187) ist eindeutig geklärt, dass Wiederaufnahmbescheide den Wiederaufnahmegrund, somit die neu hervorgekommenen Tatsachen oder Beweismittel, anführen müssen. Wird dies unterlassen, ist ein Nachreichen von Wiederaufnahmegründen nicht zulässig.

Anspruchszinsenbescheide für die Jahre 2006, 2007, 2008, 2009 und 2010

Durch die Rechtsprechung sowohl des VwGH (etwa vom 28.5.2009, 2006/15/0316), als auch des UFS (13.8.2013, RV/0196-L/11) ist geklärt, dass bei Änderung des Stammabgabenbescheides ein weiterer Anspruchszinsenbescheid ergeht und nicht etwa der ursprüngliche Anspruchszinsenbescheid abgeändert wird.

Die Lösung einer Rechtsfrage, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, ist nicht zu erwarten.

Linz, am 11. Juli 2017