



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat (UFS) hat über die Berufung des Berufungsvertrags, vom 10. August 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes X. vom 13. Juli 2009 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs 4 BAO betreffend den Einkommensteuerbescheid 2007 vom 8. Mai 2008 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Im anhängigen Verfahren ist die Befugnis der Erstbehörde zur Wiederaufnahme des am 8. Mai 2008 nach erklärungsgemäßer Veranlagung an den Berufungsvertrag (Bw) ergangenen Einkommensteuerbescheides 2007 nach § 303 Abs.4 BAO zu klären.

Der in Wien als Baupolier nichtselbständig beschäftigte Bw hatte in der Einkommensteuererklärung für 2007 Kosten für eine Zweitwohnung in Wien (Aufwand für Miete, Strom und Gas von insgesamt 4.179,79 €) und für wöchentliche Familienheimfahrten von Wien zum Familienwohnsitz nach Y. in der Oststeiermark (Kilometergeld für eine Entfernung von 130 km, insgesamt 4.643,60 €) als Werbungskosten geltend gemacht. Die Berücksichtigung derartiger Kosten hatte er in den Abgabenerklärungen der Vorjahre bereits seit Jahren begehrte und – abgesehen von einer Kürzung der Kosten für Familienheimfahrten

gemäß § 20 Abs 1 Z 2 lit e EStG bei der Einkommensteuerveranlagung 2006 - vom Finanzamt X. (FA) auch jeweils anerkannt erhalten.

Für 2007 hatte der Bw zudem erstmalig eine Abgeltung für die Kosten des auswärtigen Studiums seiner Tochter in Wien als außergewöhnliche Belastung in Höhe des Pauschbetrages nach § 34 Abs.8 EStG beantragt.

Nach Durchführung einer Nachbescheidkontrolle für 2007 bzw. eines Ermittlungsverfahrens im Zuge der Überprüfung der Einkommensteuererklärung für 2008 gelangte das FA zur Ansicht, dass der Familienwohnsitz des Bw im überprüften Zeitraum in der Mietwohnung in Wien gelegen sei. Dies führe zum Wegfall der Voraussetzungen für den bis dahin anerkannten Werbungskostenabzug, zumal der Dienstort der Gattin in Wiener Neustadt dem Zweitwohnsitz „eher näher“ liege sei als dem bisherigen Familienwohnsitz. Unter diesen Umständen fehle es zugleich am Vorliegen von Kosten, die durch ein auswärtiges Studium der Tochter verursacht worden sein könnten, sodass kein Abzug von außergewöhnlichen Belastungen nach § 34 Abs.8 EStG erfolgen könne.

Das FA nahm den Einkommensteuerbescheid für 2007 gemäß § 303 Abs.4 BAO wieder auf und erließ in der Folge Einkommensteuerbescheide für 2007 und 2008, in welchen es weder die beantragten Werbungskosten noch die begehrten Pauschbeträge für die auswärtige Berufsausbildung der Tochter als außergewöhnliche Belastung berücksichtigte.

Der Bw legte fristgerecht Berufung einerseits gegen den Wiederaufnahmbescheid zur Einkommensteuer 2007 anderseits gegen den Einkommensteuerbescheid 2008 ein.

Zum Rechtsmittel gegen die Wiederaufnahme des Einkommensteuerbescheides 2007 brachte der Bw in einem zweitinstanzlichen Mängelbehebungsverfahren begründend vor, dass dem FA alle relevanten Tatsachen aus den eigenen Einkommensteuererklärungen bzw. den von seiner Gattin beantragten Arbeitnehmerveranlagungsverfahren seit Jahren bekannt gewesen seien. Ebenso habe das FA Kenntnis vom Studium seiner Kinder in Wien gehabt (Sohn seit 2003 bzw. Tochter seit Herbst 2006).

Über die Berufung wurde erwogen:

Gem. § 303 Abs 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht wurden und deren Kenntnis allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Maßgebend für eine amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens aufgrund des Hervorkommens neuer Tatsachen oder Beweismittel ist, ob der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren, bei richtiger rechtlicher Subsumption, zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können. Hierbei kommt es nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH auf den Wissensstand der Behörde (auf Grund der Abgabenerklärungen und ihrer Beilagen) im jeweiligen Veranlagungsjahr an.

Die Entscheidung über die Wiederaufnahme des Verfahrens steht gemäß § 305 Abs. 1 BAO grundsätzlich der Abgabenbehörde zu, die den Bescheid in erster Instanz erlassen hat. Diese Behörde bestimmt, welchen gesetzlichen Wiederaufnahmegrund sie durch einen konkreten Sachverhalt als verwirklicht ansieht und daher als solchen heranzieht.

Nach ständiger VwGH-Judikatur hat die Abgabenbehörde zweiter Instanz im Rechtsmittelverfahren gegen eine Wiederaufnahme von Amts wegen ausschließlich darüber zu entscheiden, ob die Wiederaufnahme aus den vom Finanzamt herangezogenen Gründen gerechtfertigt war. Dagegen ist es der Rechtsmittelbehörde verwehrt zu prüfen, ob die Zulässigkeit einer Wiederaufnahme auf andere Gründe als die von der Bescheid erlassenden Behörde herangezogenen gestützt werden könnte.

Im Fall des so genannten Neuerungstatbestandes obliegt es der Rechtsmittelbehörde daher nur zu klären, ob jene wesentlichen Sachverhaltsmomente, die das Finanzamt als Wiederaufnahmegrund herangezogen hat, eine Maßnahme nach § 303 Abs. 4 BAO aus dem Grunde des nachträglichen Hervorkommens von Tatsachen oder Beweismitteln rechtfertigen.

In einem Rechtssatz zum Erkenntnis vom 2.2.2000, 97/13/0199 hat der VwGH die zu beachtenden Grundsätze so formuliert:

„Nach der stRsp des VwGH (Hinweis E 20.7.1999, 97/13/0131; E 30.11.1999, 94/14/0124) berechtigt die Bestimmung des § 289 Abs 1 BAO (UFS-Anmerkung: nunmehr § 289 Abs. 2 BAO) die Abgabenbehörde zweiter Instanz nicht dazu, den vom Finanzamt herangezogenen Wiederaufnahmsgrund durch einen anderen - ihrer Meinung nach zutreffenden - zu ersetzen. Aufgabe der Berufungsbehörde bei Entscheidung über ein Rechtsmittel gegen die amtswegige Wiederaufnahme durch das Finanzamt ist es daher zu prüfen, ob dieses das Verfahren aus den von ihm gebrauchten Gründen wieder aufnehmen durfte, nicht jedoch, ob die Wiederaufnahme auch aus anderen Wiederaufnahmsgründen zulässig gewesen wäre. Liegt der vom Finanzamt angenommene Wiederaufnahmsgrund nicht vor (oder hat dieses die Wiederaufnahme tatsächlich auf keinen Wiederaufnahmsgrund gestützt), muss die Berufungsbehörde den vor ihr angefochtenen Wiederaufnahmebescheid des Finanzamtes ersatzlos beheben. Am Finanzamt liegt es dann, ob es etwa von der

Berufungsbehörde entdeckte andere Wiederaufnahmsgründe aufgreift und zu einer (auch) neuerlichen Wiederaufnahme heranzieht.

Unter der „Sache“ im Sinne des § 289 Abs.2 BAO, über welche die Berufungsbehörde zu entscheiden hat, ist in diesem Zusammenhang die Angelegenheit zu verstehen, die den Inhalt des Spruches des Bescheides der Abgabenbehörde erster Instanz gebildet hat. Gibt der Spruch eines Bescheides keinen hinreichenden Aufschluss über die „Sache“, ist diese unter Einbeziehung der Bescheidbegründung festzustellen.

So erfordert ein ordnungsgemäßer Wiederaufnahmebescheid nach der VwGH-Judikatur die Anführung des konkret maßgeblichen Wiederaufnahmetatbestandes im Spruch und der Wiederaufnahmsgründe in der Begründung des die Wiederaufnahme verfügenden Bescheides. Dabei erachtet der VwGH den Verweis auf andere Dokumente (etwa auf die Begründung eines anderen Bescheides oder auf Feststellungen einer abgabenbehördlichen Prüfung, die darüber aufgenommene Niederschrift und den Prüfbericht) als hinreichend, sofern dem Bescheidadressaten des Wiederaufnahmebescheides der Inhalt des/der verwiesenen Dokumente(s) bekannt ist und daraus die Wiederaufnahmsgründe auch tatsächlich hervorgehen.

Keine ausreichenden Begründungen für eine Wiederaufnahme iSd. § 303 Abs. 4 BAO sind etwa der Hinweis auf nicht näher konkretisierte, behördliche Ermittlungen oder die bloße Wiedergabe des Gesetzeswortlautes des § 303 Abs. 4 BAO.

Mit der Anführung eines konkreten Wiederaufnahmetatbestandes und der Konkretisierung jener Umstände, auf deren nachträgliches Hervorkommen sich die den Wiederaufnahmebescheid erlassende Behörde stützt, legt diese zugleich den Rahmen für die „Sache“ fest, über welche die Abgabenbehörde zweiter Instanz gemäß § 289 Abs. 2 BAO im Rechtmittelverfahren gegen den Wiederaufnahmebescheid zu entscheiden hat (vgl. für viele VwGH vom 28.2.2012, 2008/15/0005; 31.5.2011, 2009/15/0135 und 26.1.2011, 2007/13/0076 mit weiteren Nachweisen, bzw. Ritz, BAO³ § 93 Rz. 15).

Im Fall einer Wiederaufnahme nach § 303 Abs. 4 BAO ist demnach die konkrete Anführung jener nachträglich hervorgekommenen Tatsachen oder Beweismittel, welche das FA zur Durchführung der Wiederaufnahme eines rechtskräftigen Bescheides heranzieht, im Wiederaufnahmebescheid selbst erforderlich. Alternativ kann auch auf andere Dokumente verwiesen werden, die diese Tatsachen oder Beweismittel konkretisieren, sofern der Bescheidadressat des Wiederaufnahmebescheides Kenntnis von diesen anderen Dokumenten hat.

Der Spruch des im anhängigen Verfahren angefochtenen Wiederaufnahmebescheides lautete:

„Das Verfahren hinsichtlich der Einkommensteuer für das Jahr 2007 (Bescheid vom 08.05.2008) wird gem. § 303 (4) BAO wieder aufgenommen.“

In der Bescheidbegründung wurde ausgeführt:

„Gem. § 303 Abs 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen 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. Das Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln bezieht sich damit auf den Wissensstand des jeweiligen Verfahrens und nicht aus dem anderer Verfahren, in denen diese Tatsachen und Beweismittel möglicherweise erkennbar waren. Die Wiederaufnahme gem. § 303 Abs. 4 BAO ist eine Ermessensentscheidung, wobei das Ermessen im Sinne des § 20 BAO auszuüben ist. Insbesondere sind Billigkeit und Zweckmäßigkeit bei der Ermessensübung gegeneinander abzuwägen, wobei in der Regel der Rechtsrichtigkeit vor der Rechtsbeständigkeit der Vorrang einzuräumen ist. 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.“

Mit dieser Formulierung hat die Behörde weder jene neu hervorgekommenen Tatsachen oder Beweismittel konkretisiert, auf welche sie die Wiederaufnahme des Einkommensteuerbescheides 2007 stützt, noch auf andere Dokumente verwiesen, aus denen solche hervorgehen. Damit fehlt es zugleich an einer „Sache“ über die der UFS abzusprechen befugt ist.

Da es dem Bescheid über die Wiederaufnahme der Einkommensteuer 2007 nach § 303 Abs 4 BAO vom 13. Juli 2009 an einem unverzichtbaren Bescheidmerkmal mangelt, war er gemäß § 289 Abs 2 BAO durch Kassation aus dem Rechtsbestand zu beseitigen.

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

Für den vorliegenden Berufungsfall folgt daraus, dass aufgrund der Aufhebung des Wiederaufnahmebescheides zum Einkommensteuerbescheid 2007 wegen des unlösbarsten rechtlichen Zusammenhangs auch der verbunden ergangene, neue Sachbescheid zur Einkommensteuer 2007 ex lege aus dem Rechtsbestand ausscheidet.

Als weitere Konsequenz resultiert aus der Kassation des Wiederaufnahmebescheides vom 13. Juli 2009, dass der vor Ergehen des verfahrensanhangigen Bescheides im Rechtsbestand

befindliche Bescheid betreffend Einkommensteuer 2007 vom 8. Mai 2008 wieder auflebt (VwGH 11.12.2003, 2003/14/0032; Ritz, BAO³ § 307 Rz. 8 mwN).

Graz, am 15. Jänner 2013