

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache Bf, über die Beschwerde vom 29.04.2010 gegen die Bescheide der belangten Behörde FA Salzburg-Land vom 13.04.2010, betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2006 bis 2008 sowie Anspruchszinsen 2006 und 2007 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Einkommensteuer 2006 bis 2008 wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden - ersatzlos – aufgehoben.

Die Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Festsetzung von Anspruchszinsen für 2006 und 2007 wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Verfahrensablauf

Der Bf bezieht als Pensionist Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und überdies laut Einkommensteuererklärungen und dazugehörigen Beilagen (E 1a) für die streitgegenständlichen Jahre Einkünfte aus selbständiger Arbeit in folgender Höhe:

Jahr	Betriebseinnahmen	Betriebsausgaben	Verlust aus sA
2006	1.248,00	2.824,58	-1.576,58
2007	2.340,28	5.067,88	-2.727,88
2008	0,00	3.161,52	-3.161,52

Laut der händisch erstellten Beilagen sowie der Beilagen E 1a zu den Steuererklärungen setzen sich die Betriebsausgaben jeweils aus "*Reisekosten, Diäten, Tel., Fax, Porto etc*", zusammen.

Werbungskosten im Zusammenhang mit den Bezügen seitens der Pensionsversicherungsanstalt wurden nicht beantragt.

Die Veranlagung erfolgte für alle drei Jahre erklärungsgemäß.

Mit Bescheiden vom 13.04.2010 wurde die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2006 bis 2008 verfügt, es wurden neue Sachbescheide (Einkommensteuerbescheide), sowie für die Jahre 2006 und 2007 Bescheide über die Festsetzung von Anspruchszinsen, erlassen.

Die neu erlassenen Sachbescheide sind begründungslos.

Die die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO verfügenden Bescheide enthalten folgende Begründung:

*" Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte gemäß § 303 Abs. 4 BAO aufgrund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, **die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind.** Daraus ist auch die Begründung für die Abweichungen vom bisherigen Bescheid zu ersehen. 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, die Auswirkungen können nicht als geringfügig bezeichnet werden."*

Das Ergebnis der Nachschau wurde in der Niederschrift gemäß § 144 BAO vom 8.04.2010 wie folgt festgehalten:

"Grund der Nachschau war eine Überprüfung der Einnahmen und Ausgaben bzw. eine Feststellung der genauen Tätigkeit für die Jahre 2006 bis 2008.

Folgende Feststellungen wurden getroffen:

Die geltend gemachten Werbungskosten stellen nicht abzugsfähige Aufwendungen dar. Es wurde laut Gewerberegister kein Gewerbe angemeldet. Hr. BF erhält einen Alterspensionsbezug. Werbungskosten im Zusammenhang mit Pensionseinkünften sind gemäß § 16 EStG nicht möglich.

Folgende Aufwendungen können nicht geltend gemacht werden:

- ***2006: € 2.824,58***
- ***2007: € 5.067,88***
- ***2008: € 3.161,52***

Für die Einnahmen als Provisionsempfänger von der GmbH GmbH kann das Betriebsausgabenpauschale mit 12% in Anspruch genommen werden.

- *2006: € 149,76*
- *2007: € 280,80*
- *2008: € 0,00*

Die gegen die **Wiederaufnahmesbescheide** betreffend Einkommensteuer 2006 bis 2008 fristgerecht mit dem Vorwurf der "*Auffassungsänderung durch andere Finanzbeamte*" erhobene Berufung wurde mit Berufungsvorentscheidung vom 21.10.2010 abgewiesen, da die "*Streichung von Betriebsausgaben wegen Nichtvorlage von Belegen*" betreffend

Reisespesen und Aufwendungen (Telefon, Fax, Porto usw.) eine neu hervorgekommene Tatsache im Sinne des § 303 Abs.4 BAO darstelle. Die steuerlichen Auswirkungen seien zudem insgesamt nicht geringfügig.

Die gegen die **Anspruchszinsenbescheide** 2006 und 2007 erhobene Berufung wurde mit Berufungsvorentscheidung vom 21.10.2010 abgewiesen, da Anspruchszinsenbescheide nicht mit der Begründung angefochten werden können, dass die Einkommensteuerbescheide rechtswidrig seien.

Im Vorlageantrag vom 4.11.2010 brachte der Bf zusammengefasst vor, dass die von ihm übermittelten Einkommensteuererklärungen ordnungsgemäß und richtig erstellt worden seien unter Berücksichtigung von Ausgaben für berufliches Fortkommen auf Basis Vereinsvorstand. Die Geschäftsreisen nach Wien, Frankfurt, Berlin, München im Vereinsgegenstand seien der Einkommensförderung dienlich gewesen.

Die Nachschaubegründung vom 8.04.2010 sei inhaltlich völlig falsch: Für die Vorstandsfunktion in verschiedenen Vereinen sei kein persönlicher Gewerbeschein erforderlich. Die Geschäftsreisetätigkeit sei immer im Zusammenhang mit beruflichem Fortkommen in entsprechender Funktion gestanden.

Die exakte belegmäßige Vorlage der Reisekosten sei nicht Gegenstand der Nachschau vom 8.04.2010 gewesen; die Begründung der Streichung von Betriebsausgaben wegen Nichtvorlage, daher erfunden.

Das Finanzamt legte die Berufung und den Verwaltungsakt an den Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

Im Vorlagebericht des Finanzamtes vom 30.11.2010 wurde als Streitpunkt **§ 303 (4) BAO - "die Nichtanerkennung von Werbungskosten (Reisespesen bzw. Telefon, Fax, Porto usw.)"** angeführt.

Gemäß § 323 Abs. 38 1. Satz BAO idF FVwGG 2012, BGBl I Nr.14/2013, sind die am 31.Dezember 2013 bei dem Unabhängigen Finanzsenat anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden iSd Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Auf Grund einer Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses des Bundesfinanzgerichtes vom 3.05.2017 wurde gegenständliche Beschwerdesache am 29.05.2017 in die Zuständigkeit der Gerichtsabteilung 7009 übertragen.

Über Vorhalt des BFG teilte das Finanzamt in einer Stellungnahme vom 2.08.2017 ergänzend mit, dass die Einnahmen in den Beschwerde Jahren aus Provisionszahlungen resultierten, die geltend gemachten Ausgaben hingegen mit angestrebten Tätigkeiten als Aufsichtsrat bzw. europaweiter Berater für Gesellschaftsgründungen in Zusammenhang stünden. Dies stelle eine neu hervorgekommene Tatsache im Zuge der Nachschau dar. Die geplanten Tätigkeiten als Aufsichtsrat oder Berater für Gesellschaftsgründungen wären bis zum heutigen Tag nicht realisiert worden. Im

Zuge der Nachschau seien keine Unterlagen vorgelegt worden. Somit habe auch keine Gewinnabsicht nachgewiesen werden können (keine Ausgangsrechnungen, Arbeitsverträge, Gewerbeanmeldung, Geschäftsanbahnung, Werbung ec.). Ein belegmäßiger Nachweis der Reisekosten sei angefordert, mangels Unterlagen eine Überprüfung jedoch nicht möglich gewesen.

Dem Erkenntnis zugrunde gelegter Sachverhalt

Der Bf erklärte in den gegenständlichen Jahren 2006 bis 2008 Pensionseinkünfte und geringe Einnahmen aus selbständiger Arbeit, wobei er im Jahr 2006 Betriebsausgaben in Höhe von € 2.824,58, € 5.067,88 für 2007 und € 3.161,52 für 2008 geltend machte.

Werbungskosten machte der Bf in keinem der Jahre geltend.

Die beschwerdegegenständlichen Wiederaufnahmebescheide lassen nicht erkennen, welche Tatsachen oder Beweismittel als neu hervorgekommen einen Wiederaufnahmegrund darstellen sollen.

Rechtliche Begründung

1) Bescheide betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO für die Jahre 2006 bis 2008.

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. und c 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. Die Entscheidung ob eine Wiederaufnahme zu erfolgen hat, ist eine Ermessensentscheidung.

Tatsachen sind ausschließlich mit dem Sachverhalt *des* abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände (s. *Ritz*, BAO³, § 303 Tz 7).

Das Hervorkommen neuer Tatsachen oder Beweismittel ist ausschließlich aus der Sicht der jeweiligen Verfahrens zu beurteilen. Das Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln bezieht sich auf den Wissenstand (auf Grund der Abgabenerklärungen und ihrer Beilagen) **des jeweiligen Veranlagungsjahres** (Ellinger/Sutter/Urtz, BAO³ § 303, Tz 16).

Im Spruch eines die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheides ist der maßgebliche **Wiederaufnahmestatbestand** anzuführen. Gegebenenfalls ist aber auch die Begründung als Auslegungsbehelf

für den herangezogenen Wiederaufnahmetatbestand heranzuziehen. Im Falle des Neuerungsstatbestandes muss aus der Begründung der herangezogene Tatsachenkomplex ersichtlich sein. Darüber hinaus ist die **Ermessensübung zu begründen** (Ellinger/Sutter/Urtz, BAO³ § 307 (Stand 1.1.2017, Rz 2)).

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

Das Bundesfinanzgericht hat gemäß § 289 Abs. 2 BAO (außer in den Fällen des Abs. 1) immer in der Sache selbst zu entscheiden. Es ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und kann demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abändern, aufheben oder die Berufung als unbegründet abweisen. Bei einer Beschwerde gegen einen Bescheid betreffend Wiederaufnahme von Amts wegen durch das zuständige Finanzamt ist **"Sache" hingegen nur die Wiederaufnahme aus den vom Finanzamt herangezogenen Gründen, also jenen wesentlichen Sachverhaltsmomenten, die das Finanzamt als Wiederaufnahmegrund beurteilt hat**. Die Identität der Sache, über die abgesprochen wurde, wird durch den Tatsachenkomplex begrenzt, der vom Finanzamt als neu hervorgekommen herangezogen wurde (VwGH 27.06.2013, ZI. 2010/15/0052).

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).

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).

Das BFG darf die Wiederaufnahme daher nicht auf Grund von Tatsachen bestätigen, die vom Finanzamt - in der Begründung - nicht herangezogen wurden.

Bei Entscheidung über ein Rechtsmittel gegen die amtswegige Wiederaufnahme ist daher zu prüfen, ob die Abgabenbehörde das Verfahren aus den von ihm gebrauchten und in der Begründung dargelegten Gründen wiederaufnehmen durfte, nicht jedoch, ob die Wiederaufnahme auch aus anderen Wiederaufnahmegründen zulässig gewesen wäre (vgl. VwGH 22.11.2006, 2003/15/0141).

Liegt der vom Finanzamt angenommene Wiederaufnahmegrund nicht vor oder hat dieses die Wiederaufnahme **tatsächlich auf keinen Wiederaufnahmegrund** gestützt, ist der angefochtene Wiederaufnahmsbescheid des Finanzamtes ersatzlos zu beheben (VwGH 02.02.2000, ZI. 97/13/0199, Ritz, BAO⁵, § 307 Tz 2 und 3).

Gegenständlich ist nicht erkennbar, welche konkreten Tatsachen oder Beweismittel in den jeweiligen Jahren als neu hervorgekommen einen *Wiederaufnahmegrund* darstellen sollen. Die Feststellung der Nichtanerkennung von Werbungskosten im Zusammenhang mit den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit kann keinen Wiederaufnahmegrund darstellen, weil Werbungskosten tatsächlich weder beantragt noch in den Bescheiden gewährt wurden.

Laut Erklärungen bezog der Bf jeweils Pensionseinkünfte. Des Weiteren erklärte er geringe Einkünfte aus selbständiger Arbeit, in deren Zusammenhang er in der Beilage E 1a Reisekosten und Diäten geltend machte. Die Tatsache des Bezuges von Provisionseinnahmen ist infolge einer KM des FA St.Johann Tamsweg Zell am See vom 1.04.2008 unstrittig.

Werbungskosten gemäß § 16 EStG wurden in keinem dieser Jahre geltend gemacht oder bescheidmäßig berücksichtigt.

In der abweisenden BVE wird erstmals der Neuerungstatbestand angesprochen, wonach die *Streichung von Betriebsausgaben wegen Nichtvorlage von Belegen* eine neu hervorgekommene Tatsache darstelle. Diese Begründung findet jedoch in der Niederschrift zur Nachschau keine Deckung. Auch führt der Bf in seinem Vorlageantrag aus, eine belegmäßige Vorlage der Reisekosten sei nicht Gegenstand der Nachschau gewesen.

Das Nachreichen von Wiederaufnahmegründen im Rechtsmittelverfahren ist unzulässig (VwGH 21.7.1998, 93/14/0187).

Sachverhaltsfeststellungen zum Gegenstand der selbständigen Tätigkeit des Bf, Aufzeichnungen über Beleganforderungen oder durchgeführter Ermittlungen sind nicht dokumentiert.

Auch noch im Vorlagebericht des Finanzamts findet sich keine Begründung für die verfügte Wiederaufnahme der Verfahren, tatsächlich wird als Streitpunkt ausschließlich die **Nichtanerkennung von Werbungskosten** (Reisespesen, Telefon, Fax, Porto usw.) angeführt.

Festzuhalten ist, dass die Wiederaufnahme der Verfahren ausdrücklich nur auf die Feststellung gestützt wurde, dass die *geltend gemachten Werbungskosten im Zusammenhang mit Pensionseinkünften nichtabzugsfähige Aufwendungen darstellen* .

Da aus den angefochtenen Bescheiden somit nicht nachvollziehbar ist, auf welche neu hervorgekommenen Tatsachen oder auf welches Ergebnis des Verfahrens sich die Wiederaufnahmen der Verfahren stützen, erfolgte die Wiederaufnahme durch das Finanzamt ohne die erforderliche Darlegung eines Wiederaufnahmegrundes.

Das BFG vermag einen tauglichen Wiederaufnahmegrund nicht erkennen.

Die Wiederaufnahmebescheide betreffend Einkommensteuer 2006 bis 2008 waren folglich aufzuheben.

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 scheiden die im wiederaufgenommenen Verfahren ergangenen Sachbescheide ex lege aus dem Rechtsbestand aus.

2) Anspruchszinsenbescheide für die Jahre 2006 und 2007

§ 205 Abs. 1 idgF lautet:

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 erlassener Rückzahlungsbescheide.

Anspruchszinsen sind mit Abgabenbescheid (§ 198 BAO) festzusetzen.

Bemessungsgrundlage ist die jeweilige Nachforderung oder Gutschrift. Jede Nachforderung bzw. Gutschrift löst (gegebenenfalls) einen Anspruchszinsenbescheid aus.

Der Zinsenbescheid ist mit Beschwerde anfechtbar. 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 (Einkommensteuerbescheid) nachträglich als rechtswidrig und wird er entsprechend abgeändert (oder aufgehoben), so wird diesem Umstand mit einem an den Abänderungsbescheid (Aufhebungsbescheid) gebundenen neuen Zinsenbescheid Rechnung getragen.

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, 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 Verwaltungsgerichts-

hofes 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 hinsichtlich der Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2006, 2007, 2008.

Die Frage, unter welchen Voraussetzungen eine Wiederaufnahme des Verfahrens zulässig ist sowie das Erfordernis der Darstellung der herangezogenen Wiederaufnahmegründe war wiederholt Gegenstand höchstgerichtlicher Entscheidungen. Von dieser Rechtsprechung wird nicht abgewichen.

Anspruchszinsenbescheide für die Jahre 2006 und 2007.

Durch die Rechtsprechung des VwGH (etwa vom 28.5.2009, 2006/15/0316) ist geklärt, dass bei Änderung des Stammabgabenbescheides ein weiterer Anspruchszinsenbescheid ergeht und nicht etwa der ursprüngliche Anspruchszinsenbescheid abgeändert wird.

Da über die im gegenständlichen Fall zu beurteilenden Rechtsfragen im Sinne der angeführten Literatur und der zitierten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes entschieden wurde, war die Unzulässigkeit der Revision auszusprechen.

Salzburg-Aigen, am 14. August 2017