



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Klagenfurt  
Senat 1

GZ. RV/0051-K/07  
miterledigte RV/0593-K/08

## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., Adr, vertreten durch stb, vom 6. Oktober 2006 gegen

- a) die Bescheide des Finanzamtes Klagenfurt vom 12. September 2006, mittels welchen die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Einkommensteuer 2002 bis 2005 verfügt wurde und
  - b) die Einkommensteuerbescheide 2002 bis 2005 vom 12. September 2006
- entschieden:

Der Berufung gegen die Bescheide, mittels welchen die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Einkommensteuer 2002 bis 2005 verfügt wurde, wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden ersatzlos aufgehoben.

Die Einkommensteuerbescheide 2002 bis 2005 scheiden aus dem Rechtsbestand aus.

Die Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 2002 bis 2005 wird zurückgewiesen.

### Entscheidungsgründe

Dem Bw. flossen in den Streitjahren neben Einkünften aus nicht selbständiger Arbeit auch Einnahmen als Funktionär vereines zu.

Auf Basis der beim Finanzamt eingelangten Arbeitnehmererklärungen erließ das Finanzamt - ohne Berücksichtigung der Einnahmen als öffentlicher Funktionär - erklärungsgemäße Einkommensteuerbescheide 2002-2005.

Dem Finanzamt kamen – wie nachfolgend dargestellt - Mitteilungen gemäß § 109 a EStG 1988 zu, weshalb es um Bekanntgabe des Tätigkeitsbeginns, um Vorlage einer Einnahmen Ausgaben Rechnung sowie um belegmäßigen Nachweis der Werbungskosten ersuchte.

Jahr	Einkommensteuer- bescheid vom	Einlangen § 109a Mitteilung	Wiederaufnahme- bescheid vom	neuer Sach- bescheid vom
2002	10.04.2004	28.06.2005		
<i>§ 303</i> <i>Abs. 4 BAO</i>	<i>31.03.2004</i>		12.09.2006	12.09.2006
2003	06.04.2004	28.02.2005	12.09.2006	12.09.2006
2004	<b>02.05.2005</b>	<b>28.02.2005</b>	12.09.2006	12.09.2006
2005	<b>26.06.2006</b>	<b>24.02.2006</b>	12.09.2006	12.09.2006

**Die Begründung der am 12.09.2006 erlassenen Bescheide über die Wiederaufnahme der Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2002 bis 2005**

gemäß § 303 Abs. 4 BAO lautet:

*"Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte gemäß § 303 Abs. 4 BAO, weil Tatsachen 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."*

In der Begründung des am selben Tag erlassenen neuen Sachbescheides (Einkommensteuerbescheide) für 2002 wird u.a. angeführt:

*"...Die Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen erfolgte, da bis dato die Einnahmen aus der Tätigkeit beim Verein nicht erklärt wurden. Diese Einnahmen stellen sonstige Einkünfte nach § 29 Z 4 EStG 1988 dar. Da nach Verlangen des Finanzamtes die geltend gemachten Aufwendungen nicht nachgewiesen bzw. glaubhaft gemacht wurden, konnte nur ein Pauschalbetrag in Höhe von € 75,-- /Mon in Abzug gebracht werden."*

In den Begründungen der Einkommensteuerbescheide 2003 bis 2005 vom 12.09.2006 wird u.a. ausgeführt.

*"... Hinsichtlich der Abweichungen gegenüber Ihrem Antrag wird auf die vorjährige Begründung verwiesen."*

Der Bw. brachte am 06.10.2006 eine Berufung nachstehenden Inhaltes ein:

*"Betreff: Berufung*

*Es wird gegen die Bescheide 2002, 2003, 2004 und 2005 der St.Nr.: 628/4756 berufen."*

Am 20.10.2006 erließ das Finanzamt den folgenden Mängelbehebungsbescheid:

*"Ihre Berufung vom 11.10.2006 gegen die **Einkommensteuerbescheide 2002, 2003, 2004 und 2005 vom 12.09.2006 weist hinsichtlich des Inhaltes ( § 205 BAO) die nachfolgenden Mängel auf:***

*die Erklärung, in welchen Punkten die Bescheide angefochten werden;*

*die Erklärung, welche Änderungen begehrt werden:*

*eine Begründung.*

*Die angeführten Mängel sind beim Finanzamt Klagenfurt gemäß § 275 BAO zu beheben bis 10.November 2006."*

Laut einem Aktenvermerk (Blatt 62) hat der Bw. am 06.11.2006 persönlich im Finanzamt vorgesprochen. Über Inhalt dieser Vorsprache bzw. ob eine Fristverlängerung hinsichtlich der Mängelbehebungsfrist erfolgte, ist diesem nicht zu entnehmen.

Hienach findet sich im Akt ein Schreiben des Bw. vom 08.12.2006:

*Betreff: Aufforderung zur Darstellung der Aufwandsentschädigung als BKF*

*Bei meiner persönlichen Vorsprache am Montag dem 6. November wurde mir bekannt, dass Aufwendungen für Speisen und Getränke von Ihnen nicht anerkannt werden. Da diese Aufwandsentschädigungen die ganzen Jahre überwiegend für diese Ausgaben verwendet wurden sowie Aufwendungen, die bei meiner Aufstellung dargestellt werden, Berücksichtigung finden.*

*Weiters wurde vereinbart dass der Fall noch einmal überlegt wird und eventuell eine Pauschale zuerkannt wird. . . .*

Das Finanzamt legte die Berufung zur Entscheidung der Abgabenbehörde zweiter Instanz vor.

Mit Bescheid vom 06.06.2008 wurde dem Bw. aufgetragen die Mängel seiner Berufung gemäß § 250 Abs. 1 BAO gegen die "**die Bescheide 2002, 2003, 2004 und 2005 der St.Nr.: 628/4756**" zu beheben:

*"Es fehlt / fehlen gemäß § 250 Abs. 1 lit. a bis d BAO:*

*Die Bezeichnung der Bescheide, gegen die sie sich richtet (lit. a).*

*Die Erklärung/en, in welchem/welchen Punkt/en der/die Bescheide angefochten wird/werden (lit. b).*

*Die Erklärung/en, welche Änderung/en beantragt wird/werden (lit. c).*

*Eine Begründung/en (lit. d)."*

Diesem Mängelbehebungsauftrag entsprach der Bw. mit Schreiben vom 24.06.2008 und führte aus:

*- Die am 06.10.2006 eingebrachte Berufung richtet sich sowohl gegen die Einkommensteuerbescheide als auch die Wiederaufnahmebescheide zur Einkommensteuer 2002 bis 2005.*

*- die Bescheide werden dahingehend angefochten, dass die unter den sonstigen Einkünften festgesetzten Vergütungen für die Tätigkeit als xx nicht in der in den Bescheiden festgesetzten Höhe festzusetzen sind.*

*- Es wird beantragt von den durch den Verein gemeldeten Entschädigungen entsprechende Werbungskosten abzuziehen. Der Abzug der Werbungskosten wird damit begründet, dass diese für die Tätigkeit und somit auch für den Erhalt der entsprechenden Vergütung*

*notwendig sind und – dem Bw. – diese Werbungskosten unter Einhaltung der Bestimmungen des Gesetzes sowie anderer Verordnungen auch zwangsläufig erwachsen. Hinsichtlich der Glaubhaftmachung bzw. des Nachweises von Werbungskosten ersuchen wir um einen Termin für eine persönliche Besprechung.*

*Weiters stellen wir den Antrag die Wiederaufnahmebescheide der Jahre 2002 bis 2005 vom 12.09.2006 aufzuheben. Wir begründen diesen Antrag dahingehend, dass in den einzelnen Bescheiden keine Wiederaufnahmegründe genannt wurden und die Bescheide somit aufgrund ihrer Rechtswidrigkeit aufzuheben sind.*

### **Über die Berufung wurde erwogen:**

Entspricht eine eingebrachte Berufung nicht den im § 250 Abs.1 oder 2 erster Satz umschriebenen Erfordernissen, so hat die Abgabenbehörde die Behebung dieser inhaltlichen Mängel mit dem Hinweis aufzutragen, dass die Berufung nach fruchtlosem Ablauf einer gleichzeitig zu bestimmenden angemessenen Frist als zurückgenommen gilt. Die Erlassung eines Mängelbehebungsbescheides liegt nicht "im Ermessen" der Abgabenbehörde, sie hat bei "mangelhaften" Berufungen einen Mängelbehebungsauftrag zu erlassen.

Unstrittig erließ das Finanzamt am 12.09.2006 sowohl Wiederaufnahmebescheide als auch neue Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2002 - 2005.

Wenn das Finanzamt einen Mängelbehebungsauftrag dahingehend erließ, die Mängel der Berufung gegen die *Einkommensteuerbescheide* 2002 bis 2005 zu beheben, mußte angesichts der Tatsache, dass die Berufung vom 06.10.2006 "gegen die Bescheide 2002, 2003, 2004 und 2005 der StNr. 628/4756" eingebracht war, ein neuerlicher Mängelbehebungsbescheid erlassen werden, um klar zustellen, gegen welche Bescheide der Bw. nun tatsächlich seine Berufung vom 06.10.2006 gerichtet hatte.

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*, BAO<sup>3</sup>, § 303 Tz 7).

Die Entscheidung über die Wiederaufnahme des Verfahrens steht gemäß § 305 Abs. 1 BAO der Abgabenbehörde zu, die den Bescheid in erster Instanz erlassen hat. Welche gesetzlichen Wiederaufnahmegründe durch einen konkreten Sachverhalt als verwirklicht angesehen und daher als solche herangezogen werden, bestimmt bei der Wiederaufnahme von Amts wegen

die gemäß § 305 Abs. 1 leg. cit. zuständige Behörde (vgl. VwGH vom 26.04.2007, 2002/14/0075).

Nach der Bestimmung des § 307 Abs. 1 BAO ist mit dem die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheides unter gleichzeitiger Aufhebung des früheren Bescheides die das wieder aufgenommene Verfahren abschließende Sachentscheidung zu verbinden.

Wie jeder andere Bescheid bedarf auch der die Wiederaufnahme des Verfahrens verfügende Bescheid einer Begründung (§ 93 BAO). Diese hat einerseits die Wiederaufnahmegründe, also die Tatsachen und Beweise anzugeben, die neu hervorgekommen sind und muss andererseits auch die Qualifikation dieser Umstände als bedeutsam für den anders lautenden Spruch des neuen Sachbescheides darlegen. Darüber hinaus muss die Begründung auch die für die Ermessensentscheidung maßgebenden Umstände enthalten (siehe Ritz, BAO-Kommentar 2. Auflage, RZ 3 zu § 307 und die dort zitierte Judikatur, sowie Stoll, Bundesabgabenordnung, Kommentar, 2943, Orac 1994).

Eine bloß schematische, floskelhafte Begründung, die auf die individuellen Verhältnisse des konkreten Falles nicht Bedacht nimmt und sich in ihrer Allgemeinheit auf jeden anderen Fall anwenden ließe, ist dabei nicht ausreichend.

Der Wiederaufnahmebescheid und der neue Sachbescheid sind nach der oben angeführten Gesetzesbestimmung zwar miteinander zu verbinden, es handelt sich jedoch **rechtlich um zwei voneinander getrennte Bescheide, wobei jeder für sich zu begründen ist und auch jeder für sich einer Berufung zugänglich ist** (siehe Ritz, a.a.O., RZ 7 zu § 307).

Im Wiederaufnahmebescheid ist (sind) eben - wie oben ausführlich dargelegt - der (die) Wiederaufnahmetatbestand (-tatbestände) und die Gründe für die gebotene Ermessensübung und im neuen Sachbescheid die konkreten Änderungen gegenüber dem bisherigen Sachebescheid darzulegen.

Die Abgabenbehörde zweiter Instanz hat gemäß § 289 Abs. 2 BAO (außer in den Fällen des Abs. 1) immer in der Sache selbst zu entscheiden. Sie ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung ihre Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde erster Instanz zu setzen und kann demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abändern, aufheben oder die Berufung als unbegründet abweisen.

Unter "Sache" ist in diesem Zusammenhang die Angelegenheit zu verstehen, die den Inhalt des Spruches des Bescheides der Abgabenbehörde erster Instanz gebildet hatte. Bei einem verfahrensrechtlichen Bescheid wie dem der Wiederaufnahme des Abgabenverfahrens von Amts wegen wird die Identität der Sache, über die erstinstanzlich 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 Rechtsmittelbehörde darf die Wiederaufnahme daher nicht auf Grund von Tatsachen bestätigen, die vom Finanzamt - in der Begründung - nicht herangezogen wurden.

Aufgabe der Berufungsbehörde bei Entscheidung über ein Rechtsmittel gegen die amtswegige Wiederaufnahme durch das Finanzamt ist daher, zu prüfen, ob dieses 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, muss die Berufungsbehörde daher den vor ihr angefochtenen Wiederaufnahmebescheid des Finanzamtes ersatzlos beheben.

Im vorliegenden Fall ist aus den bekämpften Wiederaufnahmebescheiden nicht ersichtlich, aus welchem/n konkreten Grund/Gründen das Finanzamt die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2002 bis 2005 verfügt hat. In der Begründung der bekämpften Wiederaufnahmebescheide wird auch **nicht** auf eine etwa gesondert zugehende Begründung oder die Begründung in einem anderen Bescheid verwiesen.

Das Finanzamt verabsäumte es demnach in der Begründung der bekämpften Wiederaufnahmebescheide die "neu hervorgekommenen Tatsachen" und das "sonstige Ergebnis des Verfahrens" dezidiert zu benennen und diese näher auszuführen. 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.

Da es Aufgabe der Berufungsbehörde bei Entscheidungen über ein Rechtsmittel gegen die amtswegige Wiederaufnahme durch ein Finanzamt ist, 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 und in den Begründungen der bekämpften Bescheide weder ein Wiederaufnahmegrund benannt, also die Wiederaufnahme tatsächlich auf keinen Wiederaufnahmegrund gestützt wurde, noch der Verweis auf eine Begründung in einem anderen Bescheid oder auf eine zusätzliche Begründung erfolgte, muss die Berufungsbehörde die vor ihr bekämpften Wiederaufnahmebescheide des Finanzamtes ersatzlos beheben.

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. Die ersatzlose Aufhebung der gegenständlich angefochtenen Bescheide betreffend die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 2002 bis 2005 bewirkt daher gleichzeitig die Aufhebung der vom Finanzamt in Verbindung mit der Wiederaufnahmeverfügung erlassenen Einkommensteuerbescheide für 2002 bis 2005 vom 12.09.2006, sodass die Berufung gegen diese als unzulässig zurückzuweisen ist.

Aus den dargelegten Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Klagenfurt, am 31. Juli 2008