



GZ. RV/0658-L/03

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Mag. Andreas Hofer, gegen die Bescheide des Finanzamtes Linz vom 1. September 2003 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 1999, 2000 und 2001 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Das Finanzamt veranlagte den Steuerpflichtigen für die Jahre 1999, 2000 und 2001 zunächst jeweils erklärungsgemäß zur Einkommensteuer (Bescheid vom 13. Juni 2000 für 1999, Bescheid vom 20. Juni 2001 für 2000 und Bescheid vom 26. März 2002 für 2001).

Anlässlich einer bei der Fa. H. GesmbH durchgeföhrten Lohnsteuerprüfung fertigte die Prüferin eine Kontrollmitteilung an das Finanzamt aus, in welcher sie mitteilte, dass der Bw. in den Jahren 1999, 2000 und 2001 Bezüge von der genannten Firma in folgender Höhe

erhalten habe (Mitteilung vom 7. Juni 2002, beim Finanzamt Linz eingelangt am 12. Juni 2002):

1999	40.000,00 S	
2000	44.000,00 S	
2001	48.000,00 S	

Daraufhin verfasste das Finanzamt einen Bedenkenvorhalt an den Bw., in welchem sie ihm Folgendes vorhielt:

"Für die Jahre 1999, 2000 und 2001 wurden lt. ha. Unterlagen von der Fa. H. GesmbH Geschäftsführerbezüge ausbezahlt. Diese Bezüge scheinen in den Steuererklärungen nicht auf. Um Stellungnahme bzw. um Abgabe von berichtigten Steuererklärungen wird ersucht." (Schreiben vom 9. April 2003)".

Der Abgabepflichtige beantwortete den soeben genannten Bedenkenvorhalt nicht.

Des Weiteren richtete das Finanzamt ein Auskunftsersuchen an die Fa. H. GesmbH in welchem es ersuchte bekannt zu geben, ob die aufgrund der Buchhaltung ausbezahlten Beträge an den Bw. in den Jahren 1999, 2000 und 2001 tatsächlich an den Bw. überwiesen worden sind oder ob noch Verbindlichkeiten gegenüber dem Bw. bestehen. Auch dieses Auskunftsersuchen blieb unbeantwortet.

Laut Auszug aus dem Firmenbuch (Stichtag 1. September 2003) war der Bw. im berufungsgegenständlichen Zeitraum 1999 bis 2001 Prokurist der Fa. H. GesmbH.

Am 1. September 2003 erließ das Finanzamt Bescheide, mit denen das Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 1999, 2000 und 2001 gem. § 303 Abs. 4 BAO wiederaufgenommen wurde. Diese Wiederaufnahmbescheide begründete das Finanzamt jeweils wörtlich wie folgt:

"Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte gem. § 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."

Ebenfalls mit Datum 1. September 2003 erließ das Finanzamt auch neue Sachbescheide hinsichtlich Einkommensteuer für 1999, 2000 und 2001, in welchen es die strittigen Bezüge von der Firma H. GesmbH als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zum Ansatz brachte (1999 40.000,00 S, 2000 44.000,00 S und 2001 48.000,00 S). Die neuen Sachbescheide hinsichtlich Einkommensteuer für 1999 und 2000 enthalten betreffend die strittigen gewerblichen

Einkünfte keine zusätzliche Begründung, der Sachbescheid hinsichtlich Einkommensteuer für 2001 enthält folgende Begründung:

"Die von der Fa. H. GesmbH in den Jahren 1999 (40.000,00), 2000 (44.000,00) und 2001 (48.000,00) an Sie ausbezahlten Beträgen (diese Beträge wurden im Zuge einer Betriebsprüfung bei der obigen Firma eruiert) stellen Einkünfte aus Gewerbebetrieb dar (gewerblicher Geschäftsführer bzw. Konsulent)."

Gegen die angeführten Wiederaufnahmebescheide erhaben der Abgabepflichtige Berufung und führte zu deren Begründung im Wesentlichen aus (Schreiben vom 29. September 2003):
Gemäß § 93 Abs. 1 BAO müssten auch Bescheide, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen verfügt, eine Begründung enthalten. Da aus der Begründung der gegenständlichen Bescheide durch Verwendung standardisierter Textbausteine keinesfalls ableitbar sei, worauf sich die Wiederaufnahme konkret gründe, werde die Aufhebung dieser Bescheide beantragt.

Mit gleichem Datum erhaben der Abgabepflichtige auch gegen die neu ergangenen Sachbescheide hinsichtlich Einkommensteuer für 1999, 2000 und 2001 Berufung und beantragte darin gem. § 17 Abs. 1 EStG bei den nachträglich zugerechneten gewerblichen Einkünften pauschale Betriebsausgaben im Ausmaß von 12 % dieser Einkünfte zu berücksichtigen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 24. Oktober 2003 wies das Finanzamt die Berufung gegen die Wiederaufnahmebescheide betreffend Einkommensteuer für 1999 bis 2001 im Wesentlichen mit folgender Begründung ab:

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Überprüfung bei der Fa. H. GesmbH sei festgestellt worden, dass der Bw. von dieser Gesellschaft als gewerbliche Einkünfte zu wertende Einkünfte bezogen habe, die in den Einkommensteuererklärungen 1999 bis 2001 nicht enthalten gewesen seien und daher in diesen Bescheiden auch nicht berücksichtigt worden wären. Das Hervorkommen dieser Tatsachen stelle einen Wiederaufnahmegrund im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO dar.

Mit gleichem Datum (jeweils 24. Oktober 2003) erließ das Finanzamt auch Berufungsvorentscheidungen betreffend die Sachbescheide hinsichtlich Einkommensteuer für 1999 bis 2001. Darin berücksichtigte es – wie in der Berufung gegen diese Bescheide beantragt – bei den aufgrund der Kontrollmitteilung nachträglich zugerechneten gewerblichen Einkünften von der Fa. H. GesmbH pauschale Betriebsausgaben im Ausmaß von jeweils 12 % gem. § 17 Abs. 1 EStG.

Mit Eingabe vom 29. Oktober 2003 beantragte der steuerliche Vertreter des Bw. die Vorlage der Berufung gegen die Wiederaufnahmbescheide hinsichtlich Einkommensteuer für 1999 bis 2001 an den unabhängigen Finanzsenat.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist die Zulässigkeit der Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 1999, 2000 und 2001 .

Eine Wiederaufnahme von Amts wegen ist gemäß § 303 Abs. 4 BAO unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a 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 über die Wiederaufnahme des Verfahrens steht gemäß § 305 Abs. 1 BAO der Abgabenbehörde zu, die den Bescheid in letzter Instanz erlassen hat.

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

Wie jeder andere Bescheid bedarf auch der die Wiederaufnahme des Verfahrens verfügende Bescheid einer Begründung. 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. Allerdings wird die Begründung des Ermessens dann nicht fehlerhaft sein, wenn in Fällen einer offensichtlichen Verletzung der Anzeige-Offenlegungs- und Wahrheitspflicht die Zweckmäßigkeit der Wiederaufnahme des Verfahrens mit dem Interesse der Allgemeinheit an der Gleichmäßigkeit der Besteuerung begründet und zudem dargelegt wird, dass auch unter dem Gesichtspunkt der Billigkeit (welches Tatbestandsmerkmal sich auf die Interessen des Abgabepflichtigen bezieht) in Anbetracht der Rechtsverletzung des Abgabepflichtigen die gebotene Interessensabwägung zu einem

Übergewicht der Gründe der Zweckmäßigkeit der Wiederaufnahme und damit zu einer Richtigstellung der Besteuerung geführt hat (vgl. Stoll, a.a.O., S 2944).

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 die jeder für sich zu begründen ist und die auch jeder für sich einer Berufung zugänglich sind (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 dem gemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Die Wiederaufnahme von Amts wegen ist – wie dargestellt - nur aus den gesetzlichen Wiederaufnahmegründen zulässig. Welche gesetzlichen Wiederaufnahmegründe durch einen konkreten Sachverhalt als verwirklicht angesehen und daher als solche herangezogen werden, bestimmt bei der Wiederaufnahme von Amts wegen jedoch die gemäß § 305 Abs. 1 BAO für die Entscheidung über die Wiederaufnahme zuständige Behörde. Daraus folgt, dass Sache, über die die Abgabenbehörde zweiter Instanz gemäß § 289 Abs. 2 BAO selbst zu entscheiden hat, bei einer Berufung der Partei gegen eine Wiederaufnahme von Amts wegen durch das gemäß § 305 Abs. 1 BAO zuständige Finanzamt nur die Wiederaufnahme aus den vom Finanzamt herangezogenen Gründen sein kann, also jener wesentlichen Sachverhaltsmomente, die das Finanzamt als Wiederaufnahmegrund beurteilt hatte.

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 nicht herangezogen wurden. Sie darf nur die von der die Wiederaufnahme verfügenden Behörde

geprüften und herangezogenen Gründe (die verfahrensbestimmend gewesenen 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, zu prüfen, ob dieses das Verfahren aus den von ihm gebrauchten Gründen wiederaufnehmen durfte, nicht jedoch, ob die Wiederaufnahme auch aus anderen Wiederaufnahmegründen zulässig gewesen wäre. Die Beschränkung der Berufungsbehörde auf die (auf diese Weise zu beurteilende) Sache erster Instanz schließt es daher aus, dass jene neue Wiederaufnahmegründe einführt und solcherart an Stelle der Behörde, die gemäß § 305 Abs. 1 BAO zuständig ist, aus anderen Gründen die Wiederaufnahme bewilligt. Verstößt die Berufungsbehörde gegen diese ihre Beschränkung auf die Sache des Berufungsverfahrens, belastet sie ihren Bescheid mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit. 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.

Am Finanzamt liegt es dann, ob es allfällige andere Wiederaufnahmegründe aufgreift und zu einer (neuerlichen) Wiederaufnahme heranzieht. Dass die Berufungsbehörde keine (neuen) Wiederaufnahmegründe einführen darf, ist auch durch die zeitliche Begrenzung der Wiederaufnahme, wie sie sich aus § 304 BAO ergibt, geboten. Schließlich kann wohl auch primär nur die gemäß § 305 Abs. 1 BAO zuständige Behörde beurteilen, welche Tatsachen und Beweismittel ihr anlässlich der seinerzeitigen Sachentscheidung noch nicht bekannt waren (vgl. VwGH, 14.5.1991, 90/14/0262; 30.11.1999, 94/14/0124; 2.2.2000, 97/13/0199; Stoll, a.a.O. S. 2803).

Im vorliegenden Fall ist aus dem bekämpften (Wiederaufnahme-) Bescheiden nicht ersichtlich, aus welchen Gründen das Finanzamt die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend die Einkommensteuer für die Jahre 1999, 2000 und 2001 verfügt hat. Die strittigen Bescheide verweisen in einer (Standard) Begründung lediglich auf "*neu hervorgekommene Tatsachen, die im abgeschlossenen Verfahren nicht geltend gemacht worden seien und die allein oder in Verbindung mit einem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätten*". Das Finanzamt verabsäumte jedoch in ihrer Begründung der 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 in Wahrheit ohne Begründung durch das Finanzamt.

Hieran können auch die Begründungsausführungen zum (Sach)Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2001 (Ausfertigungsdatum 1. September 2003) nichts ändern, da der Begründungsmangel der bekämpften Bescheide auf Grund eines fehlenden Verweises in diesen auf die angeführten Begründungsausführungen im Sachbescheid (hinsichtlich Einkommensteuer für 2001) nicht nachgeholt werden kann.

Darüber hinaus kann auch die Bescheidbegründung zur Berufungsvorentscheidung betreffend die angefochtenen Wiederaufnahmebescheide für die Jahre 1999 bis 2001 vom 24. Oktober 2003 den Begründungsmangel der angefochtenen Wiederaufnahmebescheide nicht sanieren. Dies deshalb, weil auch in einer Berufungsvorentscheidung dieselben Grenzen zu beachten sind, die der Abgabenbehörde zweiter Instanz nach der oben angeführten Rechtsprechung gesetzt sind: auch in der Berufungsvorentscheidung darf nur eine Entscheidung getroffen werden, die dem Gegenstand nach bereits mit dem angefochtenen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz zu behandeln war (siehe Stoll, a.a.O., Seite 2712). Da nach dem oben Gesagten die Berufungsbehörde von der Abgabenbehörde erster Instanz nicht herangezogene Gründe für eine Verfahrenswiederaufnahme nicht nachträglich in der Berufungsentscheidung einführen darf, ist es somit auch dem Finanzamt verwehrt, derartige Gründe in der Berufungsvorentscheidung über die Bescheide betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens erstmals heranzuziehen.

Da die bekämpften Wiederaufnahmen – laut Inhalt des Spruches und der Begründung der bekämpften Wiederaufnahmebescheide - sich somit auf keinen Wiederaufnahmegrund stützen, die Rechtsmittelbehörde jedoch auf Grund obiger Ausführungen nicht befugt war, die fehlenden, vom Finanzamt in den bekämpften Bescheiden nicht ausgeführten Wiederaufnahmegründe durch neue zu ersetzen bzw. solche erstmals einzuführen, war spruchgemäß zu entscheiden und die angefochtenen Wiederaufnahmebescheide des Finanzamtes ersatzlos zu beheben.

Mit der ersatzlosen Aufhebung der Bescheide betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 1999, 2000 und 2001 scheiden die vom Finanzamt in Verbindung mit den Wiederaufnahmeverfügungen neu erlassenen Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1999, 2000 und 2001 (mit Ausfertigungsdatum jeweils vom 1. September 2003) gemäß § 307 Abs. 3 BAO aus dem Rechtsbestand aus und das Verfahren tritt wieder in die Lage zurück, in der es sich vor der Wiederaufnahme befunden hat.

Das bedeutet konkret, dass die vor den bekämpften Verfahrenswiederaufnahmen in Geltung gestandenen Einkommensteuerbescheide für die betreffenden Jahre (Bescheid vom 13. Juni 2000 für 1999, Bescheid vom 20. Juni 2001 für 2000 und Bescheid vom 26. März 2002 für 2001) wieder aufleben.

Außerhalb der Berufungsentscheidung wird noch Folgendes angemerkt:

Wie schon oben dargelegt, liegt es nun am Finanzamt, ob es allfällige Wiederaufnahmegründe aufgreift und zu einer (neuerlichen) Wiederaufnahme heranzieht. Dabei kann kein Zweifel bestehen, dass der Bezug der strittigen gewerblichen Einkünfte von der H. GesmbH in den berufungsgegenständlichen Jahren dem Grunde nach einen geeigneten Grund für die Wiederaufnahme der Verfahren im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich der Einkommensteuer für diese Jahre darstellt:

Der Bezug dieser Einkünfte wird vom Bw. in seiner Berufung gegen die neuen Sachbescheide dem Grunde nach gar nicht bestritten. Das Finanzamt hat erst durch eine Kontrollmitteilung vom Juni 2002 – also erst nach Ergehen der erkärungsgemäß ergangenen Einkommensteuerbescheide für die betreffenden Jahre – von diesen Bezügen des Bw. erfahren. Es handelt sich also bei den genannten Umständen eindeutig um für die Abgabenbehörde erster Instanz neu hervorgekommene Tatsachen im Sinne der zitierten gesetzlichen Bestimmung.

Hinsichtlich der gebotenen Ermessensübung darf auf die obigen Ausführungen verwiesen werden, wonach in Fällen einer klaren Rechtsverletzung die Interessensabwägung zu einem Übergewicht der Zweckmäßigkeit der Verfahrenswiederaufnahme führen wird:

Die Nichterklärung dieser Bezüge in den Einkommensteuererklärungen für die betreffenden Jahre stellt eine Verletzung der Anzeige- Offenlegungs- und Wahrheitspflicht dar (die im übrigen nach Ansicht der Berufungsbehörde auch den objektiven Tatbestand der Abgabenhinterziehung erfüllt). Es besteht ein Interesse der Allgemeinheit an der Gleichmäßigkeit der Besteuerung und Gleichbehandlung aller Abgabepflichtigen und somit an einer Richtigstellung der unrichtig vorgenommenen Besteuerung. Der Gesichtspunkt der Billigkeit, nämlich das Interesse des Abgabepflichtigen an einer (rechtswidrigen) Abgabenfestsetzung zu seinen Gunsten, wird dem gegenüber in den Hintergrund treten.

Aus den angeführten Gründen war daher spruchgemäß zu entscheiden.