



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw., vertreten durch st.V., vom 14. Februar 2001 gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 8., 16. und 17. Bezirk vom 5. bzw. vom 7. Februar 2001 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs 4 BAO betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer 1995 sowie Umsatzsteuer und Einkommensteuer 1995 entschieden:

Der Berufung gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs 4 BAO hinsichtlich Umsatz- und Einkommensteuer 1995 wird Folge gegeben.

Die Berufung gegen die aufgrund der verfügten Wiederaufnahme erlassenen Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 1995 wird gemäß § 273 Abs. 1 lit a BAO als unzulässig zurückgewiesen.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) erzielt seit September 1994 als freiberufliche Pädagogin Einkünfte aus selbständiger Arbeit.

Im Zuge einer Prüfung der Aufzeichnungen gemäß § 151 Abs. 3 BAO betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für die Jahre 1994 bis 1996 hat das Finanzamt im BP-Bericht vom 7. Februar 2000 u. a. folgende streitgegenständliche Feststellungen getroffen:

Tz 13: Sonstige Feststellungen zur Führung der Aufzeichnungen

Die AbgPfl bzw. der steuerliche Vertreter hat bei Prüfungsbeginn Selbstanzeige gem. § 29 FinStrG hinsichtlich fehlender Umsätze der Jahre 1994 + 1995 erstattet. Im Zuge der BP wurden jedoch auch zu verschiedenen geltend gemachten Ausgaben keine Belege vorgelegt.

Tz 15: Gesamtbetrag der vereinnahmten Entgelte 1994-19996

Von der BP wurden im Prüfungszeitraum folgende Umsätze festgestellt:

	1994	1995	1996
Einnahmen lt. BP netto	51.250,00	276.800,00	592.104,17
USt 20%	10.250,00	55.360,00	118.420,83
brutto	61.500,00	332.160,00	710.525,00

Tz 16: Vorsteuern

Von der BP wurden Vorsteuern in folgender Höhe anerkannt:

1994	1995	1996
7.306,95	3.474,93	8.560,95

Tz 20: Betriebsausgaben 1994-1996

Die BP hat aus den vorliegenden Belegen folgende Betriebsausgaben anerkannt. Aufwendungen für die keine Belege vorhanden waren, wurden von der BP nicht anerkannt.

Ausgaben brutto	1994	1995	1996
Fachliteratur	4.395,00	5.768,00	
Fahrtkosten	4.700,00	11.813,00	
Arbeitsmaterial	5.483,40	7.154,80	8.160,00
Flugkosten Ecuador	17.643,00		
Büromaterial	16.417,40	916,70	3.555,40
Fortbildung		7.752,00	3.300,00
Werbung		482,00	
Telefon			13.558,20
KFZ-Kosten 80% betrieblich			62.740,24
Gebühren, Beiträge			671,50
Kurs			500,00
AfA	1.415,00	1.415,00	1.415,00
Summe Ausgaben	50.053,80	35.301,50	93.900,34
Einnahmen lt. BP	61.500,00	332.160,00	710.525,00
Ausgaben lt. BP	50.053,80	35.301,50	93.900,34
Gewinn lt. BP	11.446,20	296.858,50	616.624,66

Zur Begründung der Wiederaufnahme des Verfahrens wird in der Tz. 32 unter Berufung auf die Tz. 15 – 19 sowie Tz. 21 – 23 lediglich der im Bericht vorgegebene Standardsatz "angekreuzt", wonach "hinsichtlich nachstehend angeführter Abgabenarten und Zeiträume (*Umsatz- und Einkommensteuer 1994-1996*) Feststellungen getroffen wurden, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO erforderlich machen."

Der Vollständigkeit halber wird festgehalten, dass die o. a. Tz. 17 bis 19 die Umsatzsteuerberechnungsblätter mit ausgewiesener Bemessungsgrundlage und Steuer für die Jahre 1994-1996 darstellen, die Tz. 21 die Überschussrechnung für diese drei Jahre, die Tz. 22 eine Feststellung betreffend den Alleinerhalterabsetzbetrag 1996 und die Tz. 23 das Einkommensteuerberechnungsblatt für das Jahr 1994.

Im Arbeitsbogen der Betriebsprüfung befindet sich weiters ein Schriftsatz, in dem durch den steuerlichen Vertreter der Bw. Selbstanzeige hinsichtlich "irrtümlich nicht erklärter Honorare" i. H. v. S 73.260,-- für das Jahr 1995 erstattet wird.

Den Feststellungen der Prüferin folgend wurde seitens des Finanzamtes das Verfahren für die Jahre 1994 bis 1996 hinsichtlich Umsatzsteuer und Einkommensteuer von Amts wegen wieder aufgenommen und ergingen entsprechend geänderte Sachbescheide für die vorgenannten Jahre und Abgaben.

Die Begründung der die Wiederaufnahme verfügenden Bescheide lautet wörtlich wie folgt:
 „Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte gemäß § 303 Abs. 4 BAO auf Grund 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.“

Den Sachbescheiden fehlt hingegen jegliche Begründung.

In der gegen die Wiederaufnahme- sowie die Sachbescheide betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 1995 gerichteten **Berufung** wendet sich die Bw. vorerst lediglich gegen die Höhe der seitens der Betriebsprüfung angesetzten Umsätze bzw. Betriebseinnahmen und führt darin begründend aus, die Einnahmen-Ausgaben-Rechnung sei von ihr netto erstellt worden (Gewinn S 145.058,80). Im Zuge einer Selbstanzeige vom 27. April 1999 seien weitere S 73.260,00 (brutto) erklärt worden. Die Einnahmen-Ausgaben-Rechnung setze sich daher wie folgt zusammen:

Einnahmen (netto) lt. EAR		179.791,67 S
Einnahmen (netto) lt. Selbstanzeige		61.050,00 S
(brutto) lt. BP		240.841,67 S
Ausgaben	35.301,50 S	
VSt lt. BP	-3.474,93 S	31.826,57 S
Gewinn (nach Korrekturen BP)		209.015,10 S

Es werde daher um Nettoansatz der Einnahmen-Ausgabenrechnung und um Festsetzung der Einkommensteuer 1995 mit S 36.528,00 und um Gutschrift von S 28.096,00 an Einkommensteuer ersucht.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 26. August 2003 wurde der Berufung gegen den Umsatz- und Einkommensteuerbescheid 1995 (Sachbescheide) teilweise stattgegeben und darin einerseits die Umsätze von S 276.800,00 auf S 274.300,00 verringert bzw. die im angefochtenen Einkommensteuerbescheid angesetzten Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Höhe von S 296.859,00 auf S 242.474,00 verringert. Begründend wurde angeführt, dass anhand des Bp-Arbeitsbogens die Bankeingänge und Bareinnahmen überprüft werden hätten können. Es sei ein Bruttowert in Höhe von ATS 329.160,00 ermittelt worden. Dies ergebe einen Netto-

wert von ATS 274.300,00, der als Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer 1995 heranzuziehen war. Bezuglich der Einkommensteuer 1995 wurde begründend ausgeführt, es sei jener Wert für die Ermittlung der Einnahmen herangezogen worden, der nach den Berechnungen der Umsatzsteuer (netto) festgestellt wurde. Es sei die in der Veranlagung gewählte Nettomethode beibehalten worden.

Mit Eingabe vom 24. September 2003 ersuchte die Bw. um Vorlage der Berufung gegen den Einkommen- und Umsatzsteuerbescheid 1995 vom 14. Februar 2001 an die Abgabenbehörde zweiter Instanz, dies mit folgender Begründung:

„Gemäß § 93 Abs. 1 BAO hat u.a. jeder Bescheid eine Begründung zu enthalten, wenn er von Amts wegen erlassen wird. Dies gilt auch für Bescheide, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen verfügen.

Die am 05.02.2001 ergangenen Wiederaufnahmebescheide E u. U 1995 enthalten diese Begründung nicht, sondern nur einen Hinweis auf den Prüfbericht. Im Prüfbericht ist unter Tz. 32 die Wiederaufnahme auch nicht begründet, sondern nur angekreuzt (siehe Beilage). Der VwGH hat in seinen Entscheidungen (z.B. 20.07.1999: 97/13/0131 u. 30.11.1999: 94/14/0124) ausgeführt, dass keine Sanierungsmöglichkeit (der fehlenden Wiederaufnahmegründe) besteht, wenn dem gesamten erstinstanzlichen Verfahren nicht einmal ansatzweise entnommen werden kann, dass das Finanzamt bei der Wiederaufnahme vom Hervorgehen neuer Tatsachen ausgegangen ist.

Wir verweisen auch auf einen Erlass des BMFf ex 1995, in dem ausgeführt wird, Berufungen wegen fehlender Wiederaufnahmegründe stattzugeben.

Wir ersuchen daher um Stattgabe der Berufung vom 14.02.2001 und um entsprechende Gutsschrift an E u. U 1995.“

Nachdem die am 26. August 2003 erlassenen Berufungsvorentscheidungen lediglich über die Berufung gegen die Sachbescheide betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 1995 absprechen, erließ das Finanzamt in weiterer Folge am 3. Jänner 2007 eine Berufungsvorentscheidung, mit der auch die Berufung gegen die Wiederaufnahmebescheide betreffend die vorgenannten Sachbescheide als unbegründet abgewiesen wurde.

Die ausführliche Begründung zu dieser **BVE** lautet wie folgt:

„Begründung:“

(Die im Text angeführten Textziffern (Tz) beziehen sich auf den Betriebsprüfungsbericht)

Aufgrund der Angaben beim Finanzamt sind Sie seit September 1994 als freiberufliche Pädagogin beschäftigt.

Für das Jahr 1995 wurden am 6.5.1997 die Umsatzsteuererklärung und die Einkommensteuererklärung abgegeben. Die Veranlagung erfolgte am 12.12.1997. Im Jahr 2000 wurde von der Betriebsprüfung des Finanzamtes Wien 8/16/17 eine Prüfung Ihrer Aufzeichnungen der Jahre 1994, 1995 und 1996 durchgeführt. Gegenstand der Prüfung waren die Umsatzsteuer und die Einkommensteuer.

Sie bzw. Ihr steuerlicher Vertreter haben bei Prüfungsbeginn Selbstanzeige gem. § 29 FinStrG hinsichtlich fehlender Umsätze der Jahre 1994 und 1995 erstattet.

Das Verfahren wurde für die Zeiträume 1994 – 1996 hinsichtlich der Umsatzsteuer und der Einkommensteuer aufgrund der neu hervorgekommenen Tatsachen und Beweismittel im Zuge der Selbstanzeige und weiterer Feststellungen der Betriebsprüfung wieder aufgenommen.

Am 5.2.2001 ergingen die Wiederaufnahmbescheide sowie die neu erlassenen Einkommensteuerbescheide der Jahre 1994, 1995 und 1996. Am 7.2.2001 ergingen die Wiederaufnahmbescheide sowie die neu erlassenen Umsatzsteuerbescheide der Jahre 1994, 1995 und 1996. Die Wiederaufnahmbescheide wurden damit begründet, dass die Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 (4) BAO aufgrund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind, erfolgte. Daraus ist auch die Begründung für die Abweichung vom bisherigen Bescheid zu ersehen.

In den Schreiben des steuerlichen Vertreters vom 14.2.2001 wurde in den Überschriften gegen den Umsatzsteuerbescheid 1995 bzw. den Einkommensteuerbescheid 1995 berufen. In beiden Schreiben wurde als erster Satz angeführt: „Im Vollmachtsnamen unserer Mandantin erheben wir gegen den o.a. Bescheid (Wiederaufnahme des Verfahrens) vom 07.02.2001 (05.02.2001), eingelangt am 09.02.2001 (08.02.2001) Rechtsmittel der Berufung.“ Die Begründung der Berufungen bezieht sich in beiden Fällen auf die Inhalte der Sachbescheide.

Am 26.8.2003 wurden Berufungsvorentscheidungen betreffend die Umsatzsteuer- und Einkommensteuer 1995 erlassen.

Im Vorlageantrag vom 24.9.2003 wurde folgendes vorgebracht: „Im Vollmachtsnamen unserer Mandantin ersuchen wir um Vorlage der Berufung gegen den E u. U Bescheid 1995 vom 14.02.2001 an die 2. Instanz.“

Begründung: (zusätzlich)

Gemäß § 93 Abs. 1 BAO hat u.a. jeder Bescheid eine Begründung zu enthalten, wenn er von Amts wegen erlassen wird. Dies gilt auch für Bescheide, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen verfügen.

Die am 05.02.2001 ergangenen Wiederaufnahmebescheide E u. U 1995 enthalten diese Begründung nicht, sondern nur einen Hinweis auf den Prüfbericht. Im Prüfbericht ist unter Tz. 32 die Wiederaufnahme nicht begründet, sondern nur angekreuzt (siehe Beilage). Der VwGH hat in seinen Entscheidungen (z.B. 20.07.1999: 97/13/0131 u. 30.11.1999: 94/14/0124) ausgeführt, dass keine Sanierungsmöglichkeit (der fehlenden Wiederaufnahmegründe) besteht, wenn dem gesamten erstinstanzlichen Verfahren nicht einmal ansatzweise entnommen werden kann, dass das Finanzamt bei der Wiederaufnahme vom Hervorgehen neuer Tatsachen ausgegangen ist.“

Es wurde somit gegen die Wiederaufnahmebescheide mit der Begründung berufen, dass den Wiederaufnahmebescheiden im gesamten erstinstanzlichen Verfahren eine Begründung fehlt.

Dazu wird folgendes ausgeführt:

Die Wiederaufnahmebescheide wurden damit begründet, dass die Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 (4) BAO aufgrund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind, erfolgte. Daraus ist auch die Begründung für die Abweichung vom bisherigen Bescheid zu ersehen.

In der Tz. 13 des Betriebsprüfungsberichtes ist ausgeführt, dass die AbgPfl. bzw. der steuerliche Vertreter bei Prüfungsbeginn Selbstanzeige gem. § 29 FinStrG hinsichtlich fehlender Umsätze der Jahre 1994 und 1995 erstattet hat. Im Zuge der BP wurden jedoch auch zu verschiedenen geltend gemachten Ausgaben keine Belege vorgelegt.

Im Punkt D. Wiederaufnahme des Verfahrens des Prüfungsberichtes wird unter Tz. 32 angeführt, dass hinsichtlich der Umsatzsteuer und Einkommensteuer 1994-1996 Feststellungen getroffen wurden, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO erforderlich machen. Dabei wird auf die Tz 15-19 und 21-23 hingewiesen.

In Tz. 15 wird angeführt, dass von der BP im Prüfungszeitraum folgende Umsätze festgestellt wurden.

Die Einnahmen lt. BP betragen für 1995 netto 276.800,00.

Als Vorsteuern wurden von der BP für 1995 3.474,93 anerkannt.

Zu den festgestellten Einnahmen laut Betriebsprüfung von netto 276.800,00 ist darzulegen:

In der Einnahmen-Ausgabenrechnung, als Beilage zu den Erklärungen 1995, wurden von Ihnen die Einnahmen/Umsätze netto mit 179.191,67 ATS beziffert.

Neu hervor kamen mit der Selbstanzeige (Tz. 13) folgende Honorarabrechnungen als Beweismittel:

10.260,00 brutto (8.550,00 netto Honorarabrechnung vom 28.3. und 29.3.1995

60.000,00 brutto (50.000,00 netto) Honorarabrechnung vom 7.11.1995

2.500,00 netto (bar) Honorarabrechnung vom 28.12.1995

Die Summe der neu hervorgekommenen zugeflossenen Einnahmen aufgrund der Selbstanzeige beträgt netto 61.050,00.

Nach Durchsicht der gesamten Honorarabrechnungen und der Kontoüberweisungen wurden im Zuge der abgabenrechtlichen Prüfung (Tz. 15) Einnahmen/ Umsätze in Höhe von 276.800,00 netto festgestellt.

Neben den mit Selbstanzeige neu hervorgekommenen Einnahmen von 61.050,00 wurden noch nicht erklärte Einnahmen von 36.558,24 festgestellt.

Die Prüfung ergab folgendes Ergebnis:

Honorarabrechnungen 1995

Datum	ausgestelltes Honorar Betrag brutto	Überweisung auf X-Konto XX				
27. Jän	2.400,00					
27. Jän	11.520,00		13.920,00	02. Feb	(2.400 + 11.520)	
08. Feb	8.100,00					
24. Feb	7.200,00		15.300,00	09. Mär	(8.100 + 7.200)	
14. März	10.080,00		10.080,00	29. Mär		
04. Apr	7.200,00		7.200,00	14. Apr		
28. März	8.100,00					
29. März	2.160,00		10.260,00	21. Apr	(8.100 + 2.160)	Selbstanzeige
22. Apr	11.520,00		11.520,00	26. Apr		
30. Apr	10.080,00		10.080,00	12. Mai		
02. Jun	7.200,00					
02. Jun	7.200,00					
02. Jun	4.800,00		19.200,00	07. Jun	(7.200 + 7.200 + 4.800)	
23. Jun	27.600,00					
27. Jun	3.600,00					
30. Jun	3.600,00		34.800,00	12. Jul	(27.600 + 3.600 + 3.600)	
28. Jul	18.000,00					
28. Jul	27.600,00		45.600,00	21. Sep	(18.000 + 27.600)	
18. Sep	27.600,00		27.600,00	26. Sep		
04. Okt	18.000,00					
04. Okt	27.600,00					
04. Okt	18.000,00		63.600,00	17. Okt		
07. Nov	27.600,00					
07. Nov	10.800,00					
07. Nov	18.000,00					
07. Nov	3.600,00		60.000,00	05. Dez		Selbstanzeige

brutto	329.160,00		329.160,00			
netto	274.300,00		274.300,00			
28. Dez	2.500,00	bar	2.500,00			Selbstanzeige
netto	276.800,00		276.800,00			
brutto	332.160,00		332.160,00			

Tz. 20 stellt genau die anerkannten Betriebsausgaben dar. Für das Jahr 1995 werden 35.301,50 ATS brutto als Betriebsausgaben anerkannt.

Der Gewinn für 1995 ermittelt sich folgendermaßen:

Einnahmen lt. BP	332.160,00 ATS brutto (276.800,00 netto)
Ausgaben lt. BP	35.301,50 ATS brutto (31.826,57 netto)
Gewinn lt. BP	296.858,50 ATS brutto (244.973,43 netto)

Die Wiederaufnahme gem. § 303 Abs. 4 BAO wurde demnach zu Recht durchgeführt, da im Zuge der abgabenrechtlichen Prüfung des Jahres 1995 Tatsachen und Beweismittel neu hervorgekommen sind, die zu einer Einnahmenerhöhung von 97.608,24 ATS netto geführt haben.

Anzumerken ist, dass mit Schreiben des steuerlichen Vertreters vom 24.9.2003 (Vorlageantrag) auf Entscheidungen des VwGH (z.B.: 20.07.1999, 97/13/0131) hingewiesen wird, in denen ausgeführt wird, dass keine Sanierungsmöglichkeit besteht, wenn im

gesamten	erstinstanzliche	Verfahren
	n	n

nicht einmal ansatzweise entnommen werden kann, dass das Finanzamt vom Hervorgehen neuer Tatsachen ausgegangen ist.

Im Erkenntnis vom 20.7.1999, GZ. 97/13/0131 wird dazu folgendes ausgeführt:

... Der Vollständigkeit halber ist in diesem Zusammenhang festzuhalten, dass eine – allenfalls auch erst im Berufungsverfahren erfolgte – Ergänzung der offensichtlich mangelhaften Begründung der auf Grund der Betriebsprüfung ergangenen (ersten) Wiederaufnahmbescheide in Richtung der tatsächlich vom Finanzamt herangezogenen Wiederaufnahmegrundlagen kein unzulässiges Auswechseln der Wiederaufnahmegründe dargestellt hätte (vgl. in diesem Sinne das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 17. Februar 1994, 93/16/0117). ...

In diesem Sinne wird mit dieser Berufungsvorentscheidung im erstinstanzlichen Verfahren auf die Wiederaufnahmsgründe ausführlichst eingegangen und diese detailliert dargestellt."

Mit Eingabe vom 22. Jänner 2007 beantragte die Bw. neuerlich die Vorlage der Berufung vom 14. Februar 2001 gegen die Wiederaufnahms- sowie gegen die Sachbescheide betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 1995. Darin wurde lediglich ausgeführt, dass der BVE vom 3. Jänner 2007 nicht gefolgt werden könne und nochmals auf die Begründung der Berufung vom 14. Februar 2001 verwiesen werde.

Mit weiterer Eingabe vom 26. März 2007 zog der steuerliche Vertreter der Bw. den Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat zurück.

Über die Berufung wurde erwogen:

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 sind 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.

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.

Im vorliegenden Fall ist aus den bekämpften (Wiederaufnahme-) Bescheiden nicht ersichtlich, aus welchen konkreten Gründen das Finanzamt die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für 1995 verfügt hat. Die strittigen Bescheide verweisen in einer (Standard) Begründung lediglich auf die Feststellungen im Bp-Bericht und auf die Niederschrift über die Schlußbesprechung. Doch weder aus den Feststellungen des Bp-Berichtes noch aus der Niederschrift lässt sich auch nur ansatzweise entnehmen, aus welchen gesetzlich vorgesehenen Gründen die Verfahrenswiederaufnahme nun tatsächlich verfügt wurde. Das Finanzamt dürfte zwar im Hinblick auf die aktenkundige Selbstanzeige der Bw. den Wiederaufnahmegrund der neu hervorgekommenen Tatsachen und Beweismittel im Auge gehabt haben, hat dies jedoch in den bekämpften Wiederaufnahmebescheiden nicht in ausreichend klarer und nachvollziehbarer Weise zum Ausdruck gebracht. Selbst in der Tz. 13 findet sich lediglich der bloße Hinweis auf die bei Prüfungsbeginn erstattete Selbstanzeige, ohne die Höhe dieser nicht erklärten Umsätze/Einnahmen konkret zu beziffern. Auch im gesamten restlichen Prüfbericht sind keine ziffernmäßigen Angaben über diese nicht erklärten Umsätze geschweige denn die steuerlichen Auswirkungen dieser festgestellten Tatsachen enthalten. Selbst der Umstand, dass vermutlich auch die Bw. den Neuerungstatbestand des § 303 Abs. 4 BAO in den nicht erklärten Umsätzen erahnen konnte, macht seine Anführung in der Bescheidbegründung nicht entbehrliech. Das Finanzamt verabsäumte es demnach in der 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 durch das Finanzamt in Wahrheit ohne jegliche Begründung.

Aber auch die "nachgeholte" ausführliche Bescheidbegründung zur Berufungsvorentscheidung vom 3. Jänner 2007 vermag die fehlende Begründung der angefochtenen Wiederaufnahmebescheide nicht zu sanieren. Dies deshalb, weil –entgegen der Meinung des Finanzamtes- 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). Weiters ist im zweitinstanzlichen Berufungsverfahren über die Rechtmäßigkeit des angefochtenen Bescheides (und nicht über jene der Berufungsvorentscheidung) zu entscheiden. 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. Wenn das Finanzamt zur Stützung seines Standpunktes in der BVE das VwGH-Erkenntnis vom 20. 7. 1999, Zl. 97/13/0131 heranzieht und vermeint, aus diesem auch im berufungsgegenständlichen Fall eine im Berufungsverfahren zulässige Sanierungsmöglichkeit der unbestritten fehlenden Begründung der Verfahrenswiederaufnahme ableiten zu können, kann sich der UFS dieser Auffassung nicht anschließen, zumal diese keinesfalls im Einklang mit der Lehre und ständigen Rechtsprechung stünde (vgl. auch Ritz, BAO Kommentar³, Tz 3 zu § 307). Es ist vielmehr davon auszugehen, dass der Verwaltungsgerichtshof mit diesem "obiter dictum" in der obzitierten (Einzel-)Entscheidung (siehe BE/ Seite 9) sicherlich nicht ein Abgehen von seiner bisherigen, anderslautenden Rechtsprechung beabsichtigt hat.

Da die bekämpften Wiederaufnahmen - laut Inhalt des Spruches und der Begründung der bekämpften Wiederaufnahmbescheide - 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 Wiederaufnahmbescheide des Finanzamtes ersatzlos zu beheben.

Mit der ersatzlosen Aufhebung der Bescheide betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Umsatz- und Einkommensteuer für das Jahr 1995 scheiden die vom Finanzamt in Verbindung mit den Wiederaufnahmeverfügungen neu erlassenen Umsatz- und Einkommensteuerbescheide für das Jahr 1995 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 Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 1995 vom 12. Dezember 1997 wieder in Rechtsbestand treten. Die Berufung gegen die im wiederaufgenommenen Verfahren

erlassenen Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 1995 war daher als unzulässig geworden zurückzuweisen.

Somit war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 28. Juni 2007