



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., Gde L, T 62, vertreten durch Mag. Dr. Rudolf Rudari, Steuerberater und Wirtschaftsprüfer, 6706 Bürs, Felderstraße 5, vom 1. November 2005 gegen die Bescheide des Finanzamtes Feldkirch, vertreten durch Mag. Thomas Huemer, vom 19. Oktober 2005 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl. Nr. 194/1961 idgF, hinsichtlich einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO sowie einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für das Jahr 2002 entschieden:

- 1) Der Berufung betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für das Jahr 2002 wird Folge gegeben.
Der angefochtene Wiederaufnahmebescheid wird ersatzlos aufgehoben.
Das Verfahren betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für das Jahr 2002 tritt in die Lage zurück, in der es sich vor der Wiederaufnahme befunden hat.
- 2) Die Berufung betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für das Jahr 2002 wird gemäß § 273 Abs. 1 lit. a BAO als unzulässig zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin, eine Kommanditgesellschaft, erzielte im Berufungsjahr 2002 aus dem Betrieb eines Hs Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Sie ermittelte ihren Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich gemäß § 5 EStG 1988 nach einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr mit Bilanzstichtag zum 31. Oktober.

Mit Einbringungs- und Sacheinlagevertrag vom 30. Jänner 2003 (samt Nachtrag vom 5. März 2003) wurde das Unternehmen der Bw. samt dem Sonderbetriebsvermögen des Gesellschafters EW. auf der Grundlage der Einbringungsbilanz zum 31. Oktober 2002 in die Fa. H Gesellschaft m.b.H. unter Inanspruchnahme der umgründungssteuerrechtlichen Begünstigungen des Art. III des Umgründungssteuergesetzes eingebracht; dabei wurde ua. ausdrücklich vereinbart, dass die im bisherigen Sonderbetriebsvermögen befindliche Grundparzelle XXX, auf welcher sich das Nebenhaus befindet, nicht eingebracht wird (vgl. Punkt II des oben bezeichneten Vertrages).

In der gemäß § 150 BAO bei der Bw. stattgefundenen Außenprüfung betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte sowie Umsatzsteuer für die Jahre 2000 bis 2002 wurde von Seiten der Betriebsprüfung im Betriebsprüfungsbericht vom 21. März 2005 ausgeführt, dass sich hinsichtlich der im Prüfungsauftrag angeführten Abgaben und Zeiträume keine Feststellungen ergeben hätten, die zu einer Änderung der ergangenen Bescheide oder der eingereichten Erklärungen führten. Die Abhaltung einer Schlussbesprechung sei daher gemäß § 149 Abs. 2 BAO entbehrlich.

Das Finanzamt Feldkirch nahm (dennoch) mit Bescheid vom 19. Oktober 2005 das Verfahren hinsichtlich der Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2002 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder auf und erließ einen neuen Feststellungsbescheid 2002 (datiert mit 19. Oktober 2005), wonach das Finanzamt ua. einen Entnahmegewinn im Betrage von 586.314,00 € ansetzte (vgl. dazu auch die zusätzliche Bescheidbegründung zum oben angeführten Feststellungsbescheid vom 20. Oktober 2005).

Mit Schriftsatz vom 1. November 2005 (samt Ergänzungsschreiben vom 22. Dezember 2005) erhob die Bw. gegen diese verbundenen (Verfahrens- und Sach-)Bescheide Berufung. Dabei beantragte der steuerliche Vertreter der Bw. die Berücksichtigung eines Entnahmeverlustes in Höhe von 192.526,00 €, sofern nicht von einer Entnahme zu Buchwerten und Weiterführung als Gewerbebetrieb ausgegangen werde; auf die entsprechende Begründung der steuerlichen Vertretung der Bw. wird hier verwiesen.

Nach Einholung einer schriftlichen Stellungnahme durch die Betriebsprüfung zum gegenständlichen Berufungsvorbringen (datiert mit 11. Mai 2006), auf die an dieser Stelle verwiesen wird, erließ das Finanzamt die abweisende Berufungsvorentscheidung vom 24. August 2006 (berichtigt gemäß § 293 BAO mit Bescheid vom 30. August 2006); dabei setzte es nunmehr einen Entnahmegewinn im Betrage vom 778.827,41 € an.

Mit Schriftsatz vom 20. September 2006 stellte die Bw. einen Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz, womit die Berufung wiederum als unerledigt galt; auf die diesbezüglichen Ausführungen des steuerlichen Vertreters der Bw. bzw. die dem Vorlageantrag angeschlossenen Beilagen wird an dieser Stelle verwiesen.

Auf die in weiterer Folge von Seiten der Bw. (Schreiben vom 20. November 2006, vom 11. Dezember 2006 sowie vom 9. Jänner 2007) bzw. vom Finanzamt (E-Mail vom 7. Dezember 2006) erstatteten Schriftsätze wird ebenfalls verwiesen.

Mit dem am 5. Dezember 2007 beim Unabhängigen Finanzsenat eingelangten Schriftsatz zog die steuerliche Vertretung der Bw. ihren im Vorlageantrag gestellten Antrag auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung zurück.

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung erwogen:

§ 307 Abs. 1 BAO normiert, dass mit dem die Wiederaufnahme bewilligenden oder verfügenden Bescheid unter gleichzeitiger Aufhebung des früheren Bescheides die das wieder aufgenommene Verfahren abschließende Sachentscheidung zu verbinden ist. Eine Entscheidung über diese verbundenen Bescheide setzt zwingend voraus, dass diese beiden Bescheide auch ausdrücklich mit Berufung angefochten werden, zumal es sich ungeachtet der gebotenen Verbindung um zwei verschiedene Bescheide handelt, von denen jeder für sich einerseits einer Berufung zugänglich ist und andererseits - wenn er unangefochten bleibt - der Rechtskraft teilhaftig werden kann (keine "verfahrensrechtliche Einheit"; vgl. VwGH 3.12.1986, 85/13/0162, sowie VwGH 15.3.1988, 87/14/0073).

Im konkreten Fall ist unstrittig, dass sich die gegenständliche Berufung auch gegen den die Wiederaufnahme bewilligenden Bescheid richtet.

Die Wiederaufnahme des Verfahrens hat den Zweck, ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren, dem besondere Mängel anhaften, aus den im Gesetz (§ 303 Abs. 4 BAO) erschöpfend aufgezählten Gründen aus der Welt zu schaffen und die Rechtskraft des Bescheides zu beseitigen.

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c leg. cit. und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen und 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 erster Instanz erlassen hat. Die Wiederaufnahme von Amts wegen ist nur auf Grund der gesetzlich vorgegebenen Wiederaufnahmegründe zulässig. 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 BAO für die Entscheidung über die Wiederaufnahme zuständige Behörde.

Nach Maßgabe des § 93 Abs. 3 lit. a BAO haben Bescheide ua. eine Begründung zu enthalten, sofern sie von Amts wegen oder auf Grund eines Parteienanbringens erlassen wurden, welchem nicht vollinhaltlich stattgegeben wurde. Erst die Begründung macht den Bescheid für den Abgabepflichtigen nachvollziehbar und kontrollierbar. Die Bescheidbegründung ist für einen effizienten Rechtsschutz des Abgabepflichtigen von grundlegender Bedeutung. Der Abgabepflichtige soll nicht rätseln müssen, warum ihm eine Abgabe vorgeschrieben wird (vgl. Ritz³, Bundesabgabenordnung, Kommentar, Tz 10 zu § 93 BAO).

Wie jeder andere Bescheid bedarf auch der die Wiederaufnahme verfügende Bescheid einer Begründung. Die Begründung des Wiederaufnahmebescheides hat die Wiederaufnahmegründe, somit beispielsweise hinsichtlich des Neuerungstatbestandes das Neuhervorkommen bestimmt zu bezeichnender Tatsachen und Beweise einerseits sowie die Qualifikation dieser als für den Spruch des anders lautenden Bescheides bedeutsam andererseits zu enthalten.

Die Begründung von Verfügungen der Wiederaufnahme hat nicht nur (je Bescheid) die entsprechenden Wiederaufnahmegründe anzugeben, sondern auch die zeitliche Abfolge des Bekanntwerdens der maßgebenden Tatsachen und Beweismittel dazustellen (vgl. zB VwGH 17.10.1984, 84/13/0054; VwGH 18.10.2007, 2002/14/0104; siehe auch Ritz³, a.a.O., Tz 3 zu § 307 BAO).

Keinesfalls reicht als Begründung etwa der Hinweis auf behördliche Ermittlungen (vgl. zB VwGH 6.7.1990, 88/17/0059), der Hinweis auf die Möglichkeit der Akteneinsicht (vgl. VwGH 13.12.1985, 84/17/0140, 0141, 0142) oder die bloße Wiedergabe des Gesetzestextes des § 303 Abs. 4 BAO (vgl. zB auch UFS 8.3.2004, RV/0315-I/03;

UFS 28.7.2004, RV/0658-L/03; UFS 31.5.2006, RV/0200-F/03; UFS 13.8.2007, RV/0060-F/06). Ferner sind auch die Gründe anzuführen, die für die Ermessensübung bedeutsam sind (vgl. zB VwGH 9.7.1997, 96/13/0185).

Die Verpflichtung zur Anführung der Wiederaufnahmegründe in der Begründung ist nicht zuletzt deshalb notwendig, weil sich nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. zB VwGH 14.5.1991, 90/14/0262; VwGH 12.4.1994, 90/14/0044; VwGH 21.6.1994, 91/14/0165; VwGH 21.7.1998, 93/14/0187, 0188; VwGH 18.10.2007, 2002/14/0104) die Berufungsbehörde bei der Erledigung der gegen die Verfügung der Wiederaufnahme gerichteten Berufung auf keine neuen Wiederaufnahmegründe stützen kann. Sie habe lediglich zu beurteilen, ob die von der Abgabenbehörde erster Instanz angeführten Gründe eine Wiederaufnahme rechtfertigen. "Neue" Wiederaufnahmegründe könnten (nach der Aufhebung des Wiederaufnahmebescheides mit Berufungsentscheidung) neuerlich zu einer Verfügung der Wiederaufnahme durch die Abgabenbehörde erster Instanz führen. Die fehlende Angabe der Wiederaufnahmegründe in der Begründung des mit Berufung angefochtenen Bescheides ist nicht nur in der Berufungsentscheidung, sondern auch in der Berufungsvorentscheidung nicht "nachholbar" (abweichend von dem Grundsatz, dass Begründungsmängel erstinstanzlicher Bescheide im Berufungsverfahren saniert werden können). Dies ergibt sich insbesondere daraus, dass die für Berufungsvorentscheidungen bestehende Änderungsbefugnis (§ 276 Abs. 1 BAO) ident ist mit jener für Berufungsentscheidungen (§ 289 Abs. 2 zweiter Satz BAO). Weiters ist im zweitinstanzlichen Berufungsverfahren über die Rechtmäßigkeit des angefochtenen Bescheides (und nicht über jene der Berufungsvorentscheidung) zu entscheiden (vgl. Ritz³, a.a.O., Tz 3 zu § 307 BAO). Die Ermessensübung betreffende Begründungsmängel sind jedoch im Berufungsverfahren sanierbar (vgl. ÖStZ 1995, 359 ff).

Den strittigen Wiederaufnahmebescheid begründete das Finanzamt wörtlich wie folgt:

"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."

Die "Begründung" des gegenständlichen Wiederaufnahmebescheides, welcher durch Spruch, Rechtsmittelbelehrung, Nummerierung und Trennstrich klar als eigenständiger Bescheid und damit als selbständiger Teil eines Sammelbescheides erkennbar ist, erfüllte das Erfordernis einer ausreichenden Begründung zweifellos nicht, zumal darin keinerlei sachliches Vorbringen seitens des Finanzamtes als der gemäß § 305 Abs. 1 BAO für die Entscheidung über die

Wiederaufnahme zuständigen Behörde, sondern lediglich eine wortwörtliche Wiedergabe jener gesetzlichen Bestimmungen, welche die Zulässigkeit einer amtswegigen Wiederaufnahme an sich normieren, enthalten war. Da aus dem angefochtenen Wiederaufnahmebescheid somit nicht nachvollziehbar war, auf welche neu hervorgekommenen Tatsachen oder auf welches Ergebnis des Verfahrens sich die Wiederaufnahme des Verfahrens stützte, erfolgte die Wiederaufnahme ohne hinreichende Begründung durch das Finanzamt.

Im Übrigen fehlte im konkreten Fall auch die Darstellung der Überlegungen zur Ermessensausübung (ein solcher Begründungsmangel gilt allein nicht als wesentlich und führt für sich nicht zur Bescheidaufhebung; vgl. Stoll, BAO, Kommentar, Seite 2944).

Als Begründung für eine Wiederaufnahme ist auch ein bloßer Verweis auf die Begründung eines anderen Bescheides ausreichend, sofern dessen Inhalt dem Bescheidadressaten bekannt ist und wenn aus diesem die Wiederaufnahmegründe hervorgehen und auch Überlegungen zur Ermessensausübung dargestellt sind (vgl. VwGH 17.12.2002, 97/14/0023; VwGH 25.9.2002, 97/13/0123). Ein entsprechender Verweis auf die im Sachbescheid für das Jahr 2002 vom 19. Oktober 2005 gemachten Ausführungen lag gegenständlich aber nicht vor.

Da somit das Finanzamt weder einen konkreten Wiederaufnahmegrund anführte noch das geübte Ermessen begründet hat, erweist sich das diesbezügliche Berufungsbegehren als berechtigt und war der Berufung betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für das Jahr 2002 stattzugeben und hatte die ersatzlose Aufhebung dieses bekämpften Wiederaufnahmebescheides zu erfolgen. Dadurch tritt das Feststellungsverfahren des Jahres 2002 nach § 307 Abs. 3 BAO in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat. Der mit diesem Wiederaufnahmebescheid verbundene Sachbescheid für das Jahre 2002 (datiert mit 19. Oktober 2005) scheidet damit ex lege aus dem Rechtsbestand aus; der Feststellungsbescheid 2002 vom 12. Jänner 2004 lebt damit wieder auf.

Wird ein mit Berufung angefochtener Bescheid (Feststellungsbescheid 2002 vom 19. Oktober 2005) ersatzlos aufgehoben, so wird die diesbezügliche Berufung unzulässig. Sie ist als unzulässig geworden zurückzuweisen (vgl. Ritz³, a.a.O., Tz 12 zu § 273 BAO).

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 9. Jänner 2008