



GZ. RV/2073-W/07,
miterledigt RV/2074-W/07,
RV/2075-W/07, RV/2076-W/07,
RV/2077-W/07

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw., gegen die Bescheide des Finanzamtes Hollabrunn Korneuburg Tulln betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO betreffend Umsatzsteuer 2001 bis 2003 sowie betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2001 und 2002 entschieden:

Den Berufungen wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) erzielte in den Streitjahren Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung mehrerer Objekte.

Das Finanzamt setzte die Umsatzsteuer und die Einkommensteuer 2001 mit Bescheiden vom 1. Juli 2003 antragsgemäß fest. Auch die Umsatzsteuer und die Einkommensteuer 2002 wurden mit Bescheiden vom 19. Februar 2004 und die Umsatzsteuer 2003 mit Bescheid vom 1. März 2005 vorerst antragsgemäß festgesetzt.

Die genannten Umsatzsteuer- und Einkommensteuerbescheide erwuchsen in Rechtskraft.

Mit Bescheiden vom 23. August 2006 hat das Finanzamt das Verfahren hinsichtlich der Umsatzsteuer für die Jahre 2001, 2002 und 2003 sowie hinsichtlich der Einkommensteuer für die Jahre 2001 und 2002 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wiederaufgenommen. Begründend wurde dazu jeweils ausgeführt: *„Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte gemäß § 303(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.“

Mit gleichem Datum erließ das Finanzamt neue Sachbescheide für die Jahre hinsichtlich derer das Verfahren wiederaufgenommen wurde. Während die neuen Umsatzsteuerbescheide für 2001, 2002 und 2003 überhaupt keine Begründung enthielten, wurde in den neuen Einkommensteuerbescheiden 2001 und 2002 ausgeführt: *„Anlässlich einer nachträglichen Prüfung Ihrer Erklärungsangaben sind die im Anschluss angeführten Tatsachen neu hervorgekommen, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO erforderlich machen. Die Wiederaufnahme wurde unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgründen (§ 20 BAO) verfügt. Im vorliegenden Fall überwiegt das öffentliche Interesse an der Rechtsrichtigkeit der Entscheidung das Interesse auf Rechtsbeständigkeit und die steuerlichen Auswirkungen können nicht als geringfügig angesehen werden. Mangels objektbezogener Aufgliederung der Einnahmen und Ausgaben in den Beilagen zur Einkommensteuererklärung in den Jahren 2001 und 2002 erfolgte keine Offenlegung der Verluste aus dem Objekt Frauendorf 14. Bezüglich der Ermittlung der Einnahmen und Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung wird auf die Begründung der Bescheide für das Kalenderjahr 2003 verwiesen.“*

In der Begründung zum Einkommensteuerbescheid 2003 wird ausgeführt: *„Betreffend die Vermietung des Objektes 3701 Frauendorf 14 wurde gemäß § 1 Abs. 2 Liebhabereiverordnung auf Liebhaberei entschieden, da ein Gesamtüberschuss aus der Vermietung aus diesem Objekt in einem absehbaren Zeitraum nicht zu erwarten ist (2002 bis 2004 Gesamtüberschüsse der Werbungskosten über die Einnahmen in der Höhe von € 46.184). Da die Mieteinnahmen stagnierend sind bzw. sogar geringer werden, ist auch nach Wegfall der Zehntelabschreibung kein Gesamtüberschuss zu erwarten. Zum übermittelten Bedenkenvorhalt vom 19.5.2005 wurde keine Gegenäußerung abgegeben. Eine Prognoserechnung wurde nicht vorgelegt. Mangels Vorlage einer Einnahmen-Ausgaben-Rechnung zu den einzelnen Vermietungsobjekten mussten die geänderten Besteuerungsgrundlagen für die Jahre 2001 und 2002 im Schätzungswege ermittelt werden. Dabei wurden die Einnahmen für das Objekt Frauendorf 14 laut Beilage zur USt-Erklärung angesetzt und die Vorsteuern anhand der aus dem Anlageverzeichnis ersichtlichen Investitionen ermittelt. Ebenfalls ergeben sich daraus die anerkannten Werbungskosten. Zusätzlich wurden pauschal jährliche Hausaufwendungen in der Höhe von S 5.000 (2001) bzw. € 300 (2002) analog zum Jahr 2003 angesetzt.“*

In den gegen die Wiederaufnahmebescheide betreffend Umsatzsteuer 2001, 2002 und 2003 sowie betreffend Einkommensteuer 2001 und 2002 - nach mehrmalig bewilligter Fristverlängerung – rechtzeitig eingebrachten Berufungen wendet der Bw. ein, dass der Begründung der Sachbescheide zu entnehmen sei, dass das Finanzamt die Rechtsmeinung vertrete, dass die

Beilagen „objektbezogen“ hätten erstellt werden müssen. Mit der Übermittlung der Steuererklärungen samt den ausführlichen Beilagen sei die Offenlegung gemäß den Bestimmungen des damals geltenden § 44 Abs. 5 EStG idF BGBl. Nr. 400/1988 erfolgt, welcher bloß die gruppenweise Aufstellung der Betriebsausgaben fordere und welchem die übermittelten Unterlagen entsprochen hätten. Darüber hinaus seien die Betriebsausgaben aufgegliedert gewesen. Weiters sei dem Finanzamt, wie jedes Jahr, ein Anlageverzeichnis übermittelt worden, aus welchem die gesetzliche AfA hinsichtlich der Objekte ersichtlich gewesen sei. Eine objektbezogene Aufgliederung sei bis zum Veranlagungsjahr 2003 nie gefordert gewesen.

Gemäß § 119 BAO sei der Abgabepflichtige nur „nach Maßgabe der Abgabenvorschriften“ zur Offenlegung verpflichtet. Im Gegenzug dazu sei die Behörde allerdings von Amts wegen verpflichtet, gemäß den Bestimmungen der §§ 114, 115 BAO die materielle Wahrheit zu erforschen. Für die Steuererklärungen regle doch § 161 BAO explizit die Verpflichtung zur Prüfung der Abgabenerklärungen durch die Behörde. Im Rahmen der Officialmaxime sei es an der Behörde gelegen gewesen, entsprechende Ermittlungen durchzuführen bzw. einen entsprechenden Verbesserungsauftrag zu erteilen.

Denn dass beim Objekt Frauendorf 14 Liebhabereiverdacht gegeben gewesen sei, habe sich schon aus den Beilagen ergeben. Der Rückgang der Einnahmen sei offensichtlich gewesen und offen gelegt worden. Bei einer groben bloß überschlagsmäßigen Addition der Abschreibung aus dem Anlageverzeichnis hätten sich wohl bereits Verdachtsmomente ergeben müssen. Tiefere Berechnungen seien diesbezüglich nicht notwendig gewesen.

Wie selbst das Finanzamt im Sachbescheid ausführe, seien die Besteuerungsgrundlagen den diversen Beilagen entnommen worden. Daraus habe sich bei nachträglicher Prüfung der Erklärungsangaben ergeben, dass Liebhaberei – dies werde im Übrigen auch nicht bekämpft – vorliege. Mit dieser Formulierung gestehe aber das Finanzamt ein, dass der gesamte Sachverhalt bereits aus den vorhandenen Unterlagen ersichtlich gewesen sei.

Damit mangle es aber an einem Wiederaufnahmegrund. Nachdem dem Finanzamt aus den vorhandenen Unterlagen die Berechnungsgrundlagen bereits vorgelegen seien, hätte dies wohl schon seinerzeit bei gehöriger Überprüfung im Rahmen der materiellen Erforschungspflicht auffallen müssen. Die seinerzeitige Untätigkeit dürfe wohl nicht zu Lasten des Steuerpflichtigen geraten.

Die Einstufung einer Tätigkeit als Liebhaberei selbst, sei keine neue Tatsache oder Beweismittel. Es handle sich um eine rechtliche Wertung, die für sich nicht zur Wiederaufnahme berechtige (ständige Judikatur des VwGH, siehe z.B. VwSlg 5792F).

Der Wiederaufnahmebescheid sei daher rechtswidrig. Für den Fall der Nichtstattgabe der Berufung durch Berufungsvorentscheidung beantragte der Bw. die Vorlage der Berufungen an die Abgabenbehörde zweiter Instanz, die Entscheidung durch den ganzen Berufungssenat und die Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 22. Mai 2007 wies das Finanzamt die Berufungen als unbegründet ab.

Mit Eingabe vom 20. Juni 2007 beantragte der Bw. die Entscheidung über seine Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und brachte in seinem Vorlageantrag vor, dass der Sachverhalt für das Finanzamt vollkommen offen gelegen sei. Wie das Finanzamt abermals bestätige, habe aus der vorliegenden Berechnung ein rechtsrichtiger Bescheid erstellt werden können. Es werde nochmals festgehalten, dass die Wertung Liebhaberei für das Objekt Frauendorf nicht bekämpft werde. Wenn aber für das Finanzamt bereits aus den vorgelegten Unterlagen ersichtlich gewesen sei, dass Liebhaberei vorliege (allein Einnahmen Frauendorf abzüglich AfA ergebe ein permanentes Minus), handle es sich nicht um neue Tatsachen oder Beweismittel, denn Liebhaberei sei eine rechtliche Wertung.

Mit Eingabe vom 10. September 2008 zog der Bw. seinen Antrag auf Entscheidung durch den ganzen Berufungssenat sowie auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurück.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen u.a. 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 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.

Im gegenständlichen Fall bekämpft der Bw. die Wiederaufnahme des Verfahrens als unzulässig, weil seiner Meinung nach keine Tatsachen oder Beweismittel neu hervorgekommen seien, die er im Verfahren nicht geltend gemacht habe und deshalb im Spruch einen anders lautenden Bescheid hätten herbeiführen können.

Bei der Entscheidung darüber, ob das Finanzamt dem Antrag des Bw. auf Aufhebung der Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO vom 23. August 2006 zu Recht nicht entsprochen hat, hat die Abgabenbehörde zweiter Instanz die Wiederaufnahme aus den vom Finanzamt herangezogenen Gründen, also jene wesentlichen Sachverhaltsmomente, die das Finanzamt als Wiederaufnahmegrund beurteilt hat, zu prüfen. Dabei ist festzustellen, ob das Verfahren betreffend die Umsatzsteuer für die Jahre 2001, 2002 und 2003 sowie betreffend die Einkommensteuer 2001 und 2002 aus den vom Finanzamt gebrauchten Gründen wieder aufgenommen werden durfte.

Liegt der vom Finanzamt angenommene Wiederaufnahmegrund nicht vor oder hat dieses die Wiederaufnahme tatsächlich auf keinen Wiederaufnahmegrund gestützt, muss die Berufungsbehörde den bekämpften Wiederaufnahmebescheid des Finanzamtes ersatzlos beheben (VwGH 19.9.2007, 2004/13/0108).

Strittig ist, ob im vorliegenden Fall ein Wiederaufnahmegrund für die amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend einerseits die Umsatzsteuer für die Jahre 2001, 2002 und 2003 sowie andererseits die Einkommensteuer für die Jahre 2001 und 2002 vorgelegen hat bzw. ob das Finanzamt die Wiederaufnahme auf einen Wiederaufnahmegrund gestützt hat.

1) Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO betreffend die Umsatzsteuer für die Jahre 2001, 2002 und 2003:

Gemäß § 93 Abs. 3 lit. a BAO haben schriftliche Bescheide eine Begründung zu enthalten. Auch ein die Wiederaufnahme des Verfahrens verfügender Bescheid hat daher - wie jeder andere Bescheid - eine Begründung zu enthalten. Betreffend die Anforderungen an die Begründung eines Wiederaufnahmebescheides verlangt die Judikatur, dass die maßgeblichen Umstände und Erwägungen im Bescheid aufzuzeigen sind (VwGH 23.10.1987, 84/17/0220). Eine Begründung muss insoweit vorliegen, als dies die Nachprüfbarkeit des Ermessensaktes in Richtung auf seine Überstimmung mit dem Sinn des Gesetzes erfordert (VwGH 17.10.2002, 2000/17/0099, 16.10.2003, 2003/16/0118).

Im vorliegenden Fall hat das Finanzamt die Wiederaufnahmebescheide betreffend die Umsatzsteuer für die Jahre 2001, 2002 und 2003 damit begründet, dass Tatsachen neu hervorgekommen seien, die im abgeschlossenen Verfahren nicht geltend gemacht worden seien und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Daraus ergibt sich, dass im vorliegenden Fall die Wiederaufnahme des Verfahrens tatsächlich **auf keinen Wiederaufnahmegrund gestützt** wurde, da die Wiederaufnahmebescheide die neuen Tatsachen nicht bezeichnen, auf Grund derer die Wiederaufnahme der Umsatzsteuerverfahren für die Jahre 2001, 2002 und 2003 erforderlich schien.

Da es Aufgabe der Abgabenbehörde erster Instanz ist, 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) und die Begründung der Wiederaufnahmebescheide keine neuen Tatsachen und Beweismittel erkennen lässt bzw. keine Feststellungen über das Hervorkommen neuer Tatsachen oder Beweismittel enthält, erweisen sich die Wiederaufnahmebescheide als inhaltlich rechtswidrig.

Aus diesem Grund war den Berufungen gegen die Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO betreffend die Umsatzsteuer für die Jahre 2001, 2002 und 2003 stattzugeben und die Wiederaufnahmebescheide aufzuheben.

2) Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO betreffend die Einkommensteuer für die Jahre 2001 und 2002:

Wie bereits oben ausgeführt, ist die Wiederaufnahme des Verfahrens vom Finanzamt zu begründen, wobei der Begründungspflicht nur dann entsprochen wird, wenn der Abgabepflichtige erkennen kann, welche Umstände als Tatsachen neu hervorgekommen sind, 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. Diese Umstände sind in dem die Wiederaufnahme des Verfahrens verfügenden Bescheid anzuführen.

Da das Finanzamt die Wiederaufnahmebescheide betreffend die Einkommensteuer für die Jahre 2001 und 2002 ebenfalls lediglich mit dem Hervorkommen neuer Tatsachen, ohne die neuen Tatsachen zu bezeichnen, begründete, hat das Finanzamt auch hier die Wiederaufnahme des Verfahrens tatsächlich **auf keinen Wiederaufnahmegrund gestützt**.

Doch selbst wenn man von keiner überspritzten Förmlichkeit ausginge und für die Beurteilung des Sachverhaltes auch die Begründung des Finanzamtes in den infolge der Wiederaufnahme des Verfahrens ergangenen neuen Sachbescheiden heranzöge, würde dies im gegenständlichen Fall zu keinem anderen Endergebnis führen.

Das Finanzamt führt in der Begründung der neuen Einkommensteuerbescheide 2001 und 2002 aus, dass mangels objektbezogener Aufgliederung der Einnahmen und Ausgaben in den Beilagen zur Einkommensteuererklärung keine Offenlegung der Verluste aus dem Objekt Frauendorf 14 erfolgt sei.

Wie das Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung weiters ausführt, hätten die Beilagen zu den Einkommensteuererklärungen des Bw. eine gemeinsame Ermittlung der Einnahmen und Werbungskosten für drei verschiedene Objekte umfasst, wobei die Werbungskosten nicht den einzelnen Objekten zugeordnet worden seien. Von ausführlichen Beilagen könne daher nicht gesprochen werden. Auch wenn die Erstbescheide vorerst systembedingt erklärungskgemäß ergangen seien und das Finanzamt im Zuge einer nachträglichen Prüfung versucht habe, die objektbezogenen Werbungskosten aus den Gesamtwerbungskosten herauszufiltern, bedeute dies nicht, dass der gesamte Sachverhalt bereits aus den vorhandenen Unterlagen ersichtlich gewesen sei.

Dem gegenüber wendet der Bw. ein, dass der gesamte Sachverhalt aus den vorgelegten Unterlagen sehr wohl zu entnehmen und die Verlustträchtigkeit der Vermietungstätigkeit des Objektes Frauendorf 14 bei einer groben, bloß überschlagsmäßigen Addition der Abschreibungen aus dem Anlageverzeichnis ersichtlich gewesen sei.

Es ist daher zu prüfen, ob ein Wiederaufnahmetatbestand im Sinne des § 303 BAO vorgelegen hat. Tatsachen sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände (VwGH 26.1.1999, 98/14/0038; 26.7.2000, 95/14/0094); also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis (als vom Bescheid zum Ausdruck gebracht) geführt hätten.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist das Neuhervorkommen von Tatsachen aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens derart zu beurteilen, dass es darauf ankommt, ob der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidungen gelangen hätte können (VwGH 21.7.1998, 93/14/0187, 0188; 24.2.2004, 2000/14/0186; 29.9.2004, 2001/13/0135). Das "Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln" im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO bezieht sich damit auf den Wissensstand (auf Grund der Abgabenerklärungen und ihrer Beilagen) des jeweiligen Veranlagungsjahres (vgl. mit weiteren Nachweisen das hg. Erkenntnis vom 31. Oktober 2000, 95/15/0114).

Davon ausgehend ist im vorliegenden Fall die Frage des Neuhervorkommens erheblicher Sachverhaltselemente allein in Gegenüberstellung mit den Inhalten der Einkommensteuererklärungen und den Beilagen des Bw. für die Jahre 2001 und 2002 zu prüfen.

Der Bw. hat in den streitgegenständlichen Jahren seinen Einkommensteuererklärungen jeweils eine Einnahmen-Ausgaben-Rechnung sowie ein Anlagenverzeichnis beigelegt. Aus der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung des Jahres 2001 ergeben sich auf das Objekt Frauendorf 14 bezogene Pachterlöse in der Höhe von S 63.554,18, denen – wie aus dem beigelegten Anlagenverzeichnis für 2001 ersichtlich ist – objektbezogenen Abschreibungen in der Höhe von S 109.559,96 gegenüberstehen. Aus der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung des Jahres 2002 ergeben sich Pachterlöse in der Höhe von € 5.176,83, denen – wie aus dem beigelegten Anlagenverzeichnis für 2002 ersichtlich ist – objektbezogenen Abschreibungen in der Höhe von € 11.113,77 gegenüberstehen. Daraus ergibt sich - ohne weitere Nachforschungen - dass die Vermietungstätigkeit des Objektes Frauendorf 14 in beiden streitgegenständlichen Jahren verlustträchtig war. Dieser Wissensstand ist einzig aus den vorgelegten Abgabenerklärungen samt Beilagen zu gewinnen, sodass daraus abzuleiten ist, dass die Abgabenbehörde im vorliegenden Fall bereits im wiederaufzunehmenden Verfahren vollständige Kenntnis des Sachverhaltes hatte und daher bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu dem gleichen Ergebnis wie im wiederaufgenommenen Verfahren hätte gelangen können. Aus diesem Grund hätte daher keine Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgen dürfen, weswegen dem Bw. insofern beizupflichten ist, wenn er vorbringt, dass keine neuen Tatsachen im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO vorliegen und die Wiederaufnahmebescheide betreffend die Einkommensteuer für die Jahre 2001 und 2002 mit Rechtswidrigkeit behaftet sind. Die Berufungsbehörde hat bekämpfte Wiederaufnahmebescheide des Finanzamtes ersatzlos zu beheben, wenn der vom Finanzamt behauptete Wiederaufnahmsgrund nicht vorliegt (VwGH 22. Februar 2000, 94/14/0129).

Nachdem im vorliegenden Fall jedoch die Begründung der Wiederaufnahmebescheide betreffend die Einkommensteuer für die Jahre 2001 und 2002 keine neuen Tatsachen erkennen lässt und dieser Umstand für sich allein bereits die inhaltliche Rechtswidrigkeit der Wiederaufnahmebescheide bewirkt, war den Berufungen gegen die Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO betreffend die Einkommensteuer für die Jahre 2001 und 2002 aus diesem Grund stattzugeben und die Wiederaufnahmebescheide aufzuheben.

Wien, am 23. September 2008