



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Linz
Senat 8

GZ. RV/0980-L/10
miterledigt RV/0982-L/10

I. Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der X Y, Wohnadresse, vertreten durch Steinberger Steuerberater + Wirtschaftsprüfer GmbH, 4060 Leonding, Winkelstraße 10, vom 2. Dezember 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes Kirchdorf Perg Steyr vom 28. Oktober 2009 betreffend Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO für Umsatzsteuer 2003 und 2004 entschieden:

Den Berufungen gegen die Wiederaufnahmebescheide (§ 303 Abs. 4 BAO) für Umsatzsteuer 2003 und 2004 wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Wiederaufnahmebescheide werden ersatzlos aufgehoben.

Die Umsatzsteuerverfahren der Jahre 2003 und 2004 treten in die Lage zurück, in der sie sich vor diesen Aufhebungen befunden haben.

II. Bescheid

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der X Y, Wohnadresse, vertreten durch Steinberger Steuerberater + Wirtschaftsprüfer GmbH, 4060 Leonding, Winkelstraße 10, vom 2. Dezember 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes Kirchdorf Perg Steyr vom 28. Oktober 2009 betreffend Umsatzsteuer 2003 und 2004 (neue Sachbescheide) entschieden:

Die Berufungen gegen die angefochtenen Umsatzsteuerbescheide 2003 und 2004 werden gemäß § 273 Abs. 1 lit. a BAO als unzulässig geworden zurückgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit elektronisch eingereichten Einkommen- und Umsatzsteuererklärungen vom 10. August 2005 erklärte die steuerlich vertretene Berufungswerberin (Bw.) für die Streitjahre 2003 und 2004 jeweils Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als Pensionistin (50.510,11 €; 49.550,64 €) und negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (9.223,50 €; 4.605,04 €) bzw. Umsatzsteuergutschriften von 888,29 € (2003: steuerpflichtige Entgelte zu 10% iHv. 600,00 €; Vorsteuer 948,29 €) und 97,16 € (2004: steuerpflichtige Entgelte zu 10% iHv. 4.827,27 €; Vorsteuer 579,89 €).

Am 11. August 2005 ergingen für die Bw. erklärungskonforme Einkommensteuerbescheide für 2003 und 2004 mit allerdings bloß vorläufig (§ 200 Abs. 1 BAO) festgesetzten Einkommensteuergutschriften in Höhe von 3.773,19 € bzw. 1.904,16 €.

Mit weiteren Bescheiden vom 11. August 2005 setzte das Finanzamt die Umsatzsteuer 2003 und 2004 der Bw. ebenfalls erklärungskonform, jedoch endgültig (§ 198 BAO) fest. Sämtliche vorgenannten Steuerbescheide erwuchsen mangels Anfechtung in Rechtskraft.

Mit elektronischer Eingabe vom 2. Oktober 2009 beantragte die steuerliche Vertreterin der Bw. ab dem Jahr 2008 den Wechsel in die Arbeitnehmerveranlagung, weil die Bw. die vermietungsgegenständliche Liegenschaft EZ xxxx, KG Ortsname, samt darauf befindlichem Gast- und Wohnhaus bereits am 10. Juli 2007 im Schenkungsweg (richtigerweise Schenkungsvertrag vom 11. Juli 2007) an ihre Tochter AB übertragen und seither nur noch unselbständige Einkünfte habe.

In der Folge erließ das Finanzamt am 28. Oktober 2009 endgültige (§ 200 Abs. 2 BAO) Einkommensteuerbescheide für die Bw. für 2002 bis 2007 und setzte damit die Einkommensteuern für diese Jahre jeweils unter Ansatz von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von 0,00 € abweichend zu bisher mit -8,05 € (2002), 24,10 € (2003), -8,28 € (2004), -19,48 € (2005), -17,66 € (2006) bzw. -19,99 € (2007) fest, was im Ergebnis Einkommensteuernachforderungen von 2.014,19 € (2002), 3.797,29 € (2003), 1.895,88 € (2004), 285,24 € (2005), 300,75 € (2006) bzw. 981,88 € (2007) nach sich zog.

Mit weiteren Bescheiden gleichfalls vom 28. Oktober 2009 nahm das Finanzamt auch die Umsatzsteuerverfahren der Bw. für 2003 bis 2007 gemäß § 303 Abs. 4 BAO von Amts wegen wieder auf und erließ für diese gleichzeitig neue Sachbescheide für Umsatzsteuer 2003 bis 2007, mit denen die Umsatzsteuern für diese Jahre unter Ansatz von Entgelten und Vorsteuern je in Höhe von 0,00 € abweichend zu bisher jeweils mit 0,00 € festgesetzt wurden. Aufgrund dieser Umsatzsteuerfestsetzungen kam es für die Veranlagungszeiträume 2003 und 2004 zu Umsatzsteuernachforderungen in Höhe von 888,29 € bzw. 97,16 € und für die Veran-

lagungszeiträume 2005 bis 2007 zu Umsatzsteuergutschriften in Höhe von 528,25 €, 629,19 € bzw. 560,35 €.

Spruch und Begründungen der hier interessierenden Wiederaufnahmebescheide für Umsatzsteuer 2003 und 2004 vom 28. Oktober 2009 lauten aktenkundig wie folgt:

Spruch: „Das Verfahren hinsichtlich der Umsatzsteuer für das Jahr 2003/für das Jahr 2004 wird gemäß § 303 (4) BAO wiederaufgenommen.“

Begründung: „Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte gem. § 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. Die Wiederaufnahme wurde unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgründen (§ 20 BAO) verfügt. Im vorliegenden Fall überwiegt das Interesse der Behörde an der Rechtsrichtigkeit der Entscheidung das Interesse auf Rechtsbeständigkeit, und die Auswirkungen können nicht als geringfügig angesehen werden.“

Zur Begründung der Umsatzsteuerbescheide 2003 bis 2007 und der endgültigen Einkommensteuerbescheide 2002 bis 2007 je vom 28. Oktober 2009 verwies das Finanzamt in diesen Bescheiden jeweils auf eine gesondert zugehende Bescheidbegründung, die am 29. Oktober 2009 mit folgendem Inhalt an die Bw. versandt wurde:

„An Sie wurde ein durch das Bundesrechenzentrum ausgefertigter Bescheid abgefertigt: Umsatzsteuer 2003-2007 und Einkommensteuer 2002-2007 vom 28. Oktober 2009 Die nachstehenden Ausführungen sind die ergänzende Begründung zu diesen Bescheiden.

Frau Y erzielt seit dem Jahr 2000 Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (Betätigung gem. §1 (2) LVO). Die in den Veranlagungszeiträumen 2002 bis 2007 erwirtschafteten Überschüsse der Werbungskosten über die Einnahmen (Gesamtverlust € - 22.244,24) lassen erhebliche Zweifel aufkommen, ob hinsichtlich dieser Vermietungstätigkeit überhaupt eine Einkunftsquelle im Sinne des § 1 Abs. 2 EStG vorliegt. Es ist daher eine Liebhabereiprüfung vorzunehmen. Die von 2002 bis 2007 lukrierten Einkommensteuergutschriften betragen € 9.324,59 und die im Zeitraum von 2003 bis 2007 bezahlten Umsatzsteuerzahllasten betragen € 732,34!

1. Beurteilungseinheit:

Das Vorliegen von Liebhaberei ist für jede organisatorisch in sich geschlossene, mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit gesondert zu beurteilen. Die Betätigung der Frau Y als Vermieterin einer kleinen Vermietung ist die maßgebliche Beurteilungseinheit für die Liebhabereiprüfung.

2. Vorprüfung:

Die in den Jahren 2002 bis 2007 erklärten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung und die Umsätze und Vorsteuern wurden bisher unverändert bei der Erstellung der Jahresbescheide übernommen. Es erfolgte keine Zurechnung von nicht erklärten Einnahmen und auch keine Kürzung der Werbungskosten. Ab 2002 liegen vorläufige Einkommensteuerbescheide vor. Eine grobe Überprüfung ergibt keine Beanstandung. Frau Y finanziert die Abgänge aus Ihrer Vermietungstätigkeit mit Ihren Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, die sie vom ehem.öffentl.Arbeitgeber bezieht.

3. Beurteilung der Betätigungsart:

Vor der eigentlichen Liebhabereibeurteilung ist auf Grundlage des ermittelten Sachverhaltes zu beurteilen, welcher Betätigungsart die Beurteilungseinheit zuzuordnen ist. Nach Ansicht der Finanzverwaltung handelte es sich bei der Tätigkeit der Frau Y (Vermietungstätigkeit) um eine Betätigung, die typischerweise der Lebensführung zuzuordnen ist (§ 1 Abs. 2 Z. 3 Liebhabereiverordnung). Darunter fallen Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnung und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten ("kleine Vermietung": Eigenheim, bis 2 vermietete Wohnungen in einem Gebäude, mehrere vermietete Eigentumswohnungen in einem Gebäude, mit den Eigenheimen nach Art und Umfang vergleichbares Mietobjekt).

4. Liebhabereibeurteilung:

a) Beurteilungsmaßstab

Treten bei Betätigungen, die typischerweise der Lebensführung zuzuordnen sind, Überschüsse der Werbungskosten über die Einnahmen auf, so ist Liebhaberei anzunehmen. Objektive Ertragsfähigkeit ist die Eignung einer Betätigung, innerhalb eines absehbaren Zeitraumes einen Gesamtüberschuss zu erzielen. Gem. § 2 Abs. 4 LVO liegt bei Betätigungen gem. § 1 Abs. 2 LVO Liebhaberei dann nicht vor, wenn die Art der Bewirtschaftung oder die Tätigkeit in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten lässt. Andernfalls ist das Vorliegen von Liebhaberei ab Beginn der Betätigung so lange anzunehmen, als die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit nicht im Sinne des vorstehenden Satzes geändert wird.

b) Absehbarer Zeitraum

Der absehbare Zeitraum ist eine Zeitspanne, die zum getätigten Mitteleinsatz bei Betrachtung der Umstände des konkreten Falles in einer nach der Verkehrsauffassung vernünftigen üblichen Relation steht. Absehbar ist ein solcher Zeitraum, der insbesondere im Verhältnis zum eingesetzten Kapital und zur verkehrsüblichen Finanzierungsdauer für die Abdeckung des insgesamt getätigten Aufwandes bis zur Erzielung des wirtschaftlichen Gesamterfolges nach bestehender Übung in Kauf genommen wird. Maßstab ist hierbei die Übung jener Personen, bei denen das Streben nach der Erzielung von Einkünften beherrschend im Vordergrund steht.

Mit BGBl. II Nr. 358/1997 wurde die LiebhabereiVO BGBl. Nr. 33/1993, welche seit dem Jahr 1993 gilt, für den Bereich der Vermietung und Verpachtung geändert. Bei Verlusten aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten gilt nunmehr als absehbarer Zeitraum ein Zeitraum von 20 Jahren (bisher 12 Jahre) ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens jedoch 23 Jahre ab dem erstmaligen Anfallen von Ausgaben.

c) Beobachtungszeitraum:

Wenn ungewiss ist, ob die Art der Betätigung in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtgewinn erwarten lässt, dann ist diese Betätigung über einen gewissen Zeitraum zu beobachten. Ein solcher Beobachtungszeitraum ist jedoch entbehrlich, wenn nach den besonderen Umständen des einzelnen Falles die Erzielung eines Gesamterfolges in einem absehbaren Zeitraum von vornherein aussichtslos erscheint. Keine Beobachtung kann naturgemäß angestellt werden, wenn eine typisch der Lebensführung zuzurechnende Betätigung bereits nach kurzer Zeit wieder beendet wurde.

Im gegenständlichen Fall liegen die Ergebnisse der Jahre 2002 bis 2007 im Detail vor.

Die gesamte Liegenschaft samt Gast- und Wohnhaus in Ortsname wurde an Frau AB am 10.7.2007 übertragen.

d) Liebhabereibeurteilung:

Mit Ersuchen um Ergänzung v. 15.9.2004 wurde um Vorlage einer Prognoserechnung ersucht. Lt. Schreiben v. 22.12.2004 wurde dem Finanzamt durch die Steuerberatungskanzlei Steinberger Gerhard mitgeteilt, dass aufgrund nicht erhaltener Unterlagen die Erstellung einer Prognoserechnung nicht möglich ist. Weiters wurde bekannt gegeben, dass lt. Aussage von Frau Y in den nächsten Jahren durchwegs Einnahmenüberschüsse aus der Vermietungstätigkeit erwirtschaftet werden. Besteht bei der Vermietung einer Wohnung keine Aussicht, jemals einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen, liegt keine Einkunftsquelle vor. Das heißt, so liegt ungeachtet der Gründe, die zur Beendigung der Betätigung geführt haben, jedenfalls Liebhaberei vor.

Umsatzsteuerlich ist die verlustbringende Vermietung privat nutzbaren Wohnraumes in richtlinienkonformer Auslegung als Steuerbefreiung unter Vorsteuerauschluss anzusehen (Verweis auf VwGH 16.2.2006, Zl. 2004/14/0082).

5. Rechtsfolgen der Beurteilung als Liebhaberei:

Die Beurteilung Ihrer Vermietungstätigkeit als Liebhaberei hat folgende Rechtsfolgen:

- ertragsteuerlich sind Verluste und Zufallsgewinne unbeachtlich, die Betätigung ist insgesamt Liebhaberei (von Anfang an, keine Anlaufverluste)
- umsatzsteuerlich ist ein Vorsteuerabzug ausgeschlossen, und die erzielten Umsätze sind nicht steuerbar

Bei der Erstellung der endgültigen Einkommensteuerbescheide für 2002 bis 2007 wurde daher der erklärte Überschuss der Werbungskosten über die Einnahmen aus Vermietung nicht berücksichtigt.

In den endgültigen Umsatzsteuerbescheiden für 2003 bis 2007 wurden keine Umsätze erfasst und keine Vorsteuern berücksichtigt.

Gem. § 200 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde die Abgabe vorläufig festsetzen, wenn nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens die Abgabepflicht zwar noch ungewiss aber wahrscheinlich, oder wenn der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss ist.

Wenn die Ungewissheit nach einem längeren Beobachtungszeitraum beseitigt ist, ist die vorläufige Abgabenfestsetzung durch eine endgültige Festsetzung zu ersetzen.

Gibt die Beseitigung der Ungewissheit zu einer Berichtigung der vorläufigen Festsetzung keinen Anlass, so ist ein Bescheid zu erlassen, der den vorläufigen zum endgültigen Abgabenbescheid erklärt.

Die angeführten Ausführungen sind Bestandteil der oben bezeichneten Bescheide."

Mit Schriftsatz vom 2. Dezember 2009 erhob die steuerliche Vertreterin namens der Bw. Berufung gegen die amtswegigen Wiederaufnahmebescheide für Umsatzsteuer 2003 und 2004, die (neuen) Umsatzsteuerbescheide 2003 und 2004, die endgültigen Einkommensteuerbescheide 2002 bis 2007 und die davon abgeleiteten Anspruchszinsenbescheide 2002, 2003 und 2004 alle vom 28. Oktober 2009 und begehrte jeweils ersatzlose Bescheidaufhebung wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit und Verletzung von Verfahrensvorschriften. Außerdem stellte sie in dieser Eingabe Anträge auf Vorlage der Berufungen an die Abgabenbehörde zweiter Instanz sowie auf Durchführung mündlicher Berufungsverhandlungen, falls den Rechtsmittelbegehren erstinstanzlich nicht Rechnung getragen werden sollte.

Zu den angefochtenen Wiederaufnahme- und neuen Sachbescheiden für Umsatzsteuer 2003 und 2004 brachte die Einschreiterin im Berufungsschriftsatz rechtsmittelbegründend wie folgt vor:

„Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist die Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen 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.

Bei der amtswegigen Wiederaufnahme ist daher zwischen der Rechtsfrage, ob der Tatbestand einer Wiederaufnahme des Abgabenverfahrens gegeben ist, und der Frage der Durchführung der Wiederaufnahme, die im Ermessen der Behörde liegt, zu unterscheiden. Erst dann, wenn die Rechtsfrage dahingehend geklärt ist, dass ein Wiederaufnahmegrund tatsächlich gegeben

ist, hat die Abgabenbehörde in Ausübung ihres Ermessens zu entscheiden, ob die amtswegige Wiederaufnahme zu verfügen ist. Dabei sind der Sinn des Gesetzes (Art 130 Abs. 2 B-VG) und § 20 BAO als Ermessensrichtlinien zu berücksichtigen. Die Wiederaufnahme des Verfahrens auf Grund neu hervorgekommener Tatsachen bietet die Möglichkeit, bisher unbekannten, aber entscheidungswesentlichen Sachverhaltselementen Rechnung zu tragen, sie dient aber nicht dazu, bloß die Folgen einer unzutreffenden rechtlichen Würdigung eines offen gelegten Sachverhaltes zu beseitigen (vgl. hg. Erkenntnis vom 12. April 1994, ZI. 90/14/0044; sowie Stoll, BAO-Kommentar, 2921, 2929 f, 2938 f, m.w.N.).

Für die bekämpften Bescheide gilt, dass keine Tatsachen oder Beweismittel 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. So wird in der Begründung der Bescheide angegeben, dass keine Zurechnung von nicht erklärten Einnahmen und auch keine Kürzung der Werbungskosten erfolgten.

Zudem erfolgte keine Begründung der Wiederaufnahme und wurde lediglich der Gesetzestext abgedruckt. Die bekämpften Bescheide zur Wiederaufnahme des Verfahrens der Umsatzsteuer 2003 und 2004 sind daher rechtsgrundlos und aufzuheben.

Durch die rechtswidrige Wiederaufnahme sind auch die Umsatzsteuerbescheide 2003 und 2004 rechtsgrundlos ergangen und aufzuheben.

Zudem ist die Festsetzung des Umsatzsteuerbescheides 2003 und die Wiederaufnahme für diesen Bescheid verjährt."

Das Finanzamt legte sämtliche oa. Berufungen vom 2. Dezember 2009 in der Folge unmittelbar dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor und ersuchte aus diesem Anlass auch für die bekämpften Wiederaufnahme- und neuen Sachbescheide betreffend Umsatzsteuer 2003 und 2004 um Berufungsabweisungen konkret aus folgendem Grund:

„Hervorkommen von neuen Tatsachen bzw. Beweismitteln:

Der Abgabenbehörde wurde im Oktober 2009 bekannt, dass die Bw. bereits im Jahr 2007 die Vermietungstätigkeit vor Erzielen eines Gesamtüberschusses beendet hatte."

Nach Vorlage und Durchsicht des Veranlagungsaktes der Bw. teilte die verfahrensführende Referentin des UFS der steuerlichen Vertreterin am 20. September 2010 fernmündlich mit, dass den gegen die Wiederaufnahme- und neuen Sachbescheide für Umsatzsteuer 2003 und 2004 gerichteten Berufungen im Grunde Erfolg beschieden sein wird.

Aufgrund dieser Bekanntgabe stellte die Vertreterin anlässlich dieses Telefonates die Zurücknahme der konkreten Anträge auf mündliche Berufungsverhandlung in Aussicht.

Am 22. September 2010 langte beim UFS sodann ein Telefax der Vertreterin folgenden Inhaltes ein: „Wie telefonisch besprochen wird der Antrag auf Anberaumung einer mündlichen Verhandlung für die Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide 2002 und 2003 und für die Berufung gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens zu den Umsatzsteuerbescheiden 2002 und 2003 vom 02.12.2009 zurückgezogen.“

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die eingangs genannten Berufungen erwogen:

Im vorliegenden Fall hat das Finanzamt mit Bescheiden vom 28. Oktober 2009 die Umsatzsteuerverfahren der Bw. für die Jahre 2003 und 2004 von Amts wegen wiederaufgenommen und gleichzeitig neue Sachbescheide erlassen, mit denen die Umsatzsteuern für diese Jahre abweichend zu bisher jeweils mit 0,00 € festgesetzt bzw. der Bw. Umsatzsteuernachforderungen in Höhe von 888,29 € (2003) bzw. 97,16 € (2004) vorgeschrieben wurden.

Mit den dagegen rechtzeitig erhobenen entscheidungsgegenständlichen Berufungen begehrt die Bw. ersatzlose Aufhebung dieser Bescheide und zwar für die angefochtenen Wiederaufnahmebescheide konkret deshalb, weil keine neu hervorgekommenen Tatsachen bzw. Beweismittel (Wiederaufnahmegründe), aufgrund derer die Umsatzsteuerverfahren 2003 und 2004 amtswegig wiederaufgenommen hätten werden können, vorgelegen, und die Wiederaufnahmeverfügungen wegen bloßer Begründung mit dem Gesetzestext des § 303 Abs. 4 BAO außerdem jeweils ohne Begründung ergangen seien.

Wegen Rechtswidrigkeit der angefochtenen Wiederaufnahmebescheide seien auch die verbunden ergangenen Umsatzsteuerbescheide 2003 und 2004 ersatzlos aufzuheben.

Der Rechtmäßigkeit des Wiederaufnahme- sowie des neuen Sachbescheides für Umsatzsteuer 2003 stehe im Übrigen auch der Eintritt der Bemessungsverjährung entgegen.

Gemäß § 289 Abs. 2 BAO idgF BGBl Nr. I 20/2009 hat die Abgabenbehörde zweiter Instanz außer in den Fällen des Absatz 1 (Formalentscheidung etwa wegen Berufungszurückweisung und kassatorische Berufungsentscheidung) immer in der Sache selbst zu entscheiden. Sie ist dabei berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung ihre Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde erster Instanz zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Berufung als unbegründet abzuweisen.

I. Berufungen gegen die Wiederaufnahmebescheide für Umsatzsteuer 2003 und 2004 vom 28. Oktober 2009:

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen des § 303 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.

Normzweck des § 303 Abs. 4 BAO ist, ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren, dem besondere Mängel anhaften, aus der Welt zu schaffen und die Rechtskraft des konkreten Bescheides zu beseitigen.

Die Wiederaufnahme von Amts wegen ist nur aus den im Gesetz taxativ angeführten Wiederaufnahmegründen zulässig und im Falle des Vorliegens solcher Rechtsgründe ins behördliche Ermessen gestellt (vgl. „...ist zulässig..“).

Die Wiederaufnahmsgründe des § 303 Abs. 4 BAO sind die des Absatzes 1 lit. a und lit. c sowie der gegenüber Absatz 1 lit. b bezüglich der Verschuldenskomponente modifizierte Neuerungstatbestand.

Die Entscheidung über die Wiederaufnahme des Verfahrens steht von hier nicht zutreffenden Ausnahmen abgesehen gemäß § 305 Abs. 1 erster Satz BAO grundsätzlich der Abgabenbehörde zu, die den Bescheid in erster Instanz erlassen hat.

§ 307 Abs. 1 BAO normiert in diesem Zusammenhang, dass mit dem die Wiederaufnahme verfügenden Bescheid unter gleichzeitiger Aufhebung des früheren Bescheides die das wiederaufgenommene Verfahren abschließende Sachentscheidung zu verbinden ist.

Diese Verbindungsanordnung ändert jedoch nichts daran, dass es sich beim Wiederaufnahme- und beim neuen Sachbescheid um eigenständige Bescheide handelt, die im Hinblick auf § 93 Abs. 3 lit. a BAO jeder für sich zu begründen, jeder für sich mit Berufung bekämpfbar sind und unabhängig von einander der Rechtskraft teilhaftig werden können (Ritz, BAO³ § 307 Rz. 7 mwN).

Welche gesetzlichen Wiederaufnahmsgründe 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 zuständige Behörde (VwGH 04.03.2009, 2008/15/0327; VwGH 16.11.2006, 2006/14/0014; VwGH 26.01.2006, 2002/15/0076).

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind der konkret maßgebliche Wiederaufnahmetatbestand im Spruch (ua. Erkenntnisse vom 28.09.1998, 96/16/0135, vom 21.06.1994, 91/14/0165, bzw. vom 20.06.1990, 90/16/0003) und die Wiederaufnahmegründe in der Begründung des die Wiederaufnahme verfügenden Bescheides anzuführen (ua.

Erkenntnisse vom 21.07.1998, 93/14/0187, vom 12.04.1994, 90/14/0044, bzw. vom 14.5.1991, 90/14/0262).

Die Angabe der Wiederaufnahmsgründe im Begründungsteil des Wiederaufnahmebescheides ist nicht zuletzt deshalb notwendig, weil die Abgabenbehörde zweiter Instanz bei der Entscheidung über eine gegen die amtswegige Wiederaufnahme gerichtete Berufung ausschließlich zu prüfen hat, ob das Finanzamt das betroffene Verfahren aus den von ihm gebrauchten Gründen wiederaufnehmen durfte, nicht jedoch, ob die amtswegige Wiederaufnahme allenfalls (auch) aus anderen Wiederaufnahmegründen zulässig gewesen wäre.

Bei einer Berufung gegen eine Wiederaufnahme von Amts wegen durch das gemäß § 305 Abs. 1 BAO zuständige Finanzamt ist nämlich „Sache“, über die die Abgabenbehörde zweiter Instanz gemäß § 289 Abs. 2 BAO zu entscheiden hat, *nur die Wiederaufnahme aus den vom Finanzamt herangezogenen Gründen*, also jene wesentlichen Sachverhaltsmomente, die das Finanzamt als Wiederaufnahmegrund beurteilt und danach dem gebrauchten Wiederaufnahmestatbestand unterstellt hat (ua. VwGH 26.01.2006, 2002/15/0076; VwGH 20.07.1999, 97/13/0131; VwGH 23.03.1999, 97/14/0069; VwGH 14.05.1991, 90/14/0262).

Aus dieser auf die erstinstanzliche Sache beschränkten Entscheidungsbefugnis der Abgabenbehörde zweiter Instanz folgt, dass anlässlich der Entscheidung über eine gegen eine amtswegige Wiederaufnahme gerichtete Berufung Wiederaufnahmsgründe weder ausgetauscht noch nachgeschoben werden dürfen. Weitere rechtliche Konsequenz daraus ist, dass die fehlende Angabe von Wiederaufnahmsgründen in der Begründung eines mit Berufung angefochtenen Wiederaufnahmebescheides in der Berufungsentscheidung und aufgrund analoger Änderungsbefugnis auch in der Berufungsvorentscheidung nicht nachgeholt bzw. saniert werden kann.

Die Begründung von Wiederaufnahmeverfügungen hat also (je Bescheid) die maßgeblichen Wiederaufnahmegründe und außerdem die für die Ermessensübung entscheidenden Überlegungen zu enthalten (VwGH 18.10.2007, 2002/14/0104; VwGH 17.10.1984, 84/13/0054; VwGH 09.07.1997, 96/13/0185), wobei jedoch eine mangelhafte Ermessensbegründung im Unterschied zum Vorgesagten im Berufungsverfahren saniert werden kann (ÖStZ 1995, 359). Wird ein Wiederaufnahmebescheid iSd. § 303 Abs. 4 BAO beispielsweise auf den Neuerungsstatbestand gestützt, so ist demnach in seiner Begründung das Neuhervorkommen bestimmt zu bezeichnender Tatsachen/Beweismittel, die zeitliche Abfolge des Bekanntwerdens der Tatsachen bzw. Beweismittel sowie die Bedeutsamkeit derselben für eine Bescheidänderung darzulegen.

Nach höchstgerichtlicher Rechtsprechung reicht als Begründung für eine Wiederaufnahme von Amts wegen auch aus, wenn im Wiederaufnahmebescheid auf andere Dokumente (etwa auf die Begründung eines anderen Bescheides oder auf Feststellungen einer abgabenbehördlichen Prüfung, die darüber aufgenommene Niederschrift und den Prüfbericht) verwiesen wird, sofern dem Bescheidadressaten des Wiederaufnahmebescheides der Inhalt des/der verwiesenen Dokumente(s) bekannt ist, und daraus die Wiederaufnahmsgründe auch tatsächlich hervorgehen (VwGH 19.09.2007, 2004/13/0108; VwGH 26.4.2007, 2002/14/0075; VwGH 18.9.2003, 99/15/0262; VwGH 17.12.2002, 97/14/0023; VwGH 25.9.2002, 97/13/0123; VwGH 26.5.1998, 93/14/0233; Ritz, BAO³ § 93 Rz. 15).

Keine ausreichende Begründung für eine Wiederaufnahme iSd. § 303 Abs. 4 BAO ist jedoch beispielsweise der Hinweis auf behördliche Ermittlungen (ua. VwGH 06.07.1990, 88/17/0059) oder die bloße Wiedergabe des Gesetzeswortlautes des § 303 Abs. 4 BAO (ua. UFS 25.06.2010, RV/1913-W/09; UFS 22.04.2010, RV/2765-W/09; UFS 05.10.2009, RV/1027-L/06; UFS 17.12.2008, RV/1149-L/07; UFS 13.08.2007, RV/0060-F/06; UFS 31.05.2006, RV/0200-F/03).

Im gegenständlichen Fall wurden die angefochtenen, auf Grundlage des § 303 Abs. 4 BAO erlassenen Wiederaufnahmebescheide für Umsatzsteuer 2003 und 2004 vom Finanzamt aktenkundig jeweils wie folgt „begründet“:

„Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte gem. § 303 (4) BAO, weil Tatsachen und Beweismittel 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 Wiederaufnahme wurde unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgründen (§ 20 BAO) verfügt. Im vorliegenden Fall überwiegt das Interesse der Behörde an der Rechtsrichtigkeit der Entscheidung das Interesse auf Rechtsbeständigkeit, und die Auswirkungen können nicht als geringfügig angesehen werden.“

Eine solche sich im Gesetzeswortlaut des § 303 Abs. 4 BAO erschöpfende „Begründung“ stellt keine taugliche Begründung für eine Verfahrenswiederaufnahme von Amts wegen dar, weil sie aufgrund bloßer Wiedergabe von *gesetzlichen Tatbestandsmerkmalen* nicht erkennen lässt, welche im Zeitpunkt der früheren Bescheiderlassung bereits existent gewesenen Tatsachen bzw. Beweismittel (*Sachverhaltsmomente*) später neu hervorgekommen sind, und inwieweit diese geeignet gewesen wären, einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeizuführen. Die Begründungen der bekämpften Wiederaufnahmebescheide enthalten aktenkundig aber auch keine Verweise auf die gesonderte (explizit nur zu den Umsatzsteuerbescheiden 2003 und 2004 und den endgültigen Einkommensteuerbescheiden 2002 bis 2007 vom 28. Oktober

2009 ergangene) Bescheidbegründung vom 29. Oktober 2009, sodass die dortigen Ausführungen des Finanzamtes ebenfalls nicht Begründungsbestandteil der strittigen Wiederaufnahmeverfügungen geworden sind. Bei dieser Sachlage muss damit hier auch nicht weiter geprüft werden, ob die gesonderte Bescheidbegründung vom 29. Oktober 2009 allenfalls taugliche Wiederaufnahmsgründe enthält.

Als Ergebnis vorstehender Ausführungen ist somit festzustellen, dass die angefochtenen Wiederaufnahmebescheide, wie von der Bw. zu Recht moniert, jeweils *keine* (taugliche) *Begründung* enthalten, weil anhand der dort tatsächlich angeführten Begründungselemente in keinsten Weise nachvollziehbar ist, welche Sachverhaltsmomente, und zwar insbesondere welche neu hervorgekommenen Tatsachen bzw. Beweismittel (Wiederaufnahmsgründe), für diese Wiederaufnahmeverfügungen maßgeblich gewesen sind.

Da dieses Begründungsmanko im Rahmen dieser Berufungsentscheidung nicht saniert werden kann, weil die Berufungsbehörde im Falle eines Nachschiebens von erstinstanzlich nicht angeführten Wiederaufnahmsgründen ihre auf die „Sache erster Instanz“ beschränkte Entscheidungsbefugnis (§ 289 Abs. 2 BAO) überschreiten würde, waren die *Wiederaufnahmebescheide für Umsatzsteuer 2003 und 2004 vom 28. Oktober 2009* daher spruchgemäß (Pkt. I) unter Stattgabe der diesbezüglichen Berufungen *aufzuheben* (vgl. VwGH 02.02.2000, 97/13/0199; VwGH 18.12.2008, 2006/15/0367).

Auf die weitere Streitfrage, ob im Berufungsfall unter den Neuerungsstatbestand subsu-
mierbare Wiederaufnahmsgründe vorgelegen sind, wie das Finanzamt laut Vorbringen im Berufungsvorlagebericht meint, oder nicht, wie die Rechtsmittelwerberin im Berufungsschriftsatz behauptet, war im Rahmen dieser Berufungsentscheidung nicht einzugehen, weil die Abgabenbehörde zweiter Instanz bei der Entscheidung über eine Berufung gegen eine amtswegige Wiederaufnahme wie bereits dargelegt nur zu prüfen hat, ob das Finanzamt das betroffene Verfahren aus den von ihm herangezogenen Gründen wiederaufnehmen durfte, gegenständlicher Berufungsentscheidung aber die Feststellung zugrunde liegt, dass die angefochtenen Wiederaufnahmeverfügungen begründungslos (ohne Anführung von Wiederaufnahmsgründen) ergangen sind.

II. Berufungen gegen die Umsatzsteuerbescheide 2003 und 2004 vom 28. Oktober 2009:

Gemäß § 307 Abs. 3 BAO tritt durch die Aufhebung des die Wiederaufnahme des Verfahrens verfügenden Bescheides das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat.

Für den vorliegenden Berufungsfall folgt daraus zunächst, dass aufgrund der Aufhebung der Wiederaufnahmebescheide für Umsatzsteuer 2003 und 2004 (Pkt. I des Spruches) wegen des unlösbaren rechtlichen Zusammenhanges auch die verbunden ergangenen neuen Sachbescheide für Umsatzsteuer 2003 und 2004 vom 28. Oktober 2009 ex lege aus dem Rechtsbestand ausscheiden, und als weitere Konsequenz die Umsatzsteuerbescheide 2003 und 2004 vom 11. August 2005 wieder aufleben (VwGH 11.12.2003, 2003/14/0032; Ritz, BAO³ § 307 Rz. 8 mwN).

Für die Berufungen betreffend Umsatzsteuerbescheide 2003 und 2004 bedeutet dies aber, dass sich diese nunmehr aus gegenwärtiger maßgeblicher Sicht gegen nicht (mehr) existente Bescheide richten.

Gemäß § 273 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde eine Berufung ua. dann durch Bescheid zurückzuweisen, wenn sie unzulässig ist (lit. a leg. cit.).

Unzulässig ist eine Berufung insbesondere auch dann, wenn der mit Berufung angefochtene Bescheid vor Berufungserledigung aus dem Rechtsbestand ausscheidet.

Vor diesem rechtlichen Hintergrund waren daher die *Berufungen gegen die Umsatzsteuerbescheide 2003 und 2004 vom 28. Oktober 2009* trotz obiger Entscheidung der Aufhebung der Wiederaufnahmeverfügungen für Umsatzsteuer 2003 und 2004 nicht im Sinne des Rechtsmittelbegehrens der Bw. meritorisch unter Aufhebung auch dieser neuen Sachbescheide zu erledigen, sondern vielmehr *spruchgemäß (Pkt. II) mit Bescheid gemäß § 273 Abs. 1 lit. a BAO als unzulässig (geworden) zurückzuweisen* (ua. UFS 12.05.2005, RV/0084-S/05; UFS 25.06.2010, RV/1913-W/09; UFS 22.04.2010, RV/2765-W/09; UFS 05.10.2009, RV/1027-L/06; UFS 13.06.2008, RV/0115-F/08; Ritz BAO³ § 273 Rz. 2, 26, 28 bis 30).

Zum Rechtsmitteleinwand, der ua. angefochtene Wiederaufnahme- und der neue Sachbescheid für Umsatzsteuer 2003 wären erst nach Eintritt der Bemessungsverjährung (§§ 207 f, 304 BAO) ergangen, wird außerhalb obiger Entscheidungsgründe abschließend Folgendes angemerkt:

Gemäß § 209 Abs. 1 erster Satz BAO verlängert sich die Verjährungsfrist (§ 207 BAO) um ein Jahr, wenn von der Abgabenbehörde innerhalb der Verjährungsfrist nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen unternommen werden. Für die Umsatzsteuer 2003 begann die fünfjährige Festsetzungsverjährungsfrist (§ 207 Abs. 2 BAO) mit Ablauf des Jahre 2003 (§ 208 Abs. 1 lit. a BAO) und endete demnach regulär mit Ablauf des Jahre 2008. Da innerhalb dieser regulären Verjährungsfrist der Umsatzsteuererstbescheid 2003 vom 11. August 2005 ergangen ist, kam es dadurch zu einer Verjährungsfristverlängerung (zunächst) um ein weiteres Jahr bis Ende 2009. Die Bescheide betreffend Wiederaufnahme für Umsatzsteuer 2003 und Umsatzsteuer

2003 datieren vom 28. Oktober 2009 und sind demnach innerhalb verlängerter Bemessungsverjährungsfrist ergangen.

Anträge auf mündliche Berufungsverhandlung:

Von der Durchführung der im Berufungsschriftsatz vom 2. Dezember 2009 ua. auch für die entscheidungsgegenständlichen Berufungen rechtzeitig beantragten mündlichen Verhandlungen (§ 284 Abs. 1 Z 1 BAO) konnte in den abgeführten Berufungsverfahren Abstand genommen werden, weil diese Anträge von der steuerlichen Vertreterin der Bw. mit Fax vom 22. September 2010 zurückgenommen wurden.

Dass nach Inhalt dieser Parteieingabe die „Anträge auf mündliche Berufungsverhandlung vom 2. Dezember 2010 betreffend Berufungen gegen die Wiederaufnahme- und neuen Sachbescheide für Umsatzsteuer 2002 und 2003“ zurückgezogen wurden, stand der Annahme wirksamer Antragszurücknahmen gegenständlich deshalb nicht entgegen, weil es sich bei der Anführung von „Umsatzsteuer 2002“ anstatt „Umsatzsteuer 2004“ offenkundig um ein bloßes Versehen des Schriftsatzverfassers handelt. Dafür spricht zunächst, dass mit Eingabe vom 2. Dezember 2009 wiederaufnahme- und umsatzsteuerbezogen nur gegen die Wiederaufnahme- und neuen Sachbescheide für Umsatzsteuer 2003 und 2004 berufen und insoweit auch Anträge auf mündliche Berufungsverhandlung gestellt wurden. Außerdem hat die steuerliche Vertreterin anlässlich des vorangegangenen Telefonates mit der verfahrensführenden Referentin vom 20. September 2010 ausdrücklich die Zurücknahme der Verhandlungsanträge für die Berufungsverfahren betreffend Wiederaufnahme- und neue Sachbescheide für Umsatzsteuer 2003 und 2004 avisiert. Schließlich war im gegebenen Zusammenhang auch noch ins Kalkül miteinzubeziehen, dass zum Umsatzsteuerverfahren 2002 der Bw. weder eine Wiederaufnahme noch ein offenes Rechtsmittelverfahren aktenkundig ist.

Linz, am 5. Oktober 2010