



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Feldkirch  
Senat 1

GZ. RV/0475-F/08,  
miterledigt RV/0511-F/08

## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., L., H.-Straße 1a, vertreten durch Mag. Rainer Ranger, Steuerberater, 6973 Höchst, Bonigstraße 11, vom 8. September 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes Feldkirch vom 12. August 2008 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagungen) für die Jahre 2005 und 2006 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

### Entscheidungsgründe

Mit Bescheiden vom 12. August 2008 wurden die mit Bescheiden vom 25. April 2006 und vom 22. März 2007 abgeschlossenen Verfahren hinsichtlich der Arbeitnehmerveranlagungen der Jahre 2005 und 2006 von Amts wegen wieder aufgenommen. Begründend wurde darauf verwiesen, dass anlässlich einer nachträglichen Prüfung der Erklärungsangaben die in der Begründung zu den beiliegenden Einkommensteuerbescheiden angeführten Tatsachen und/oder Beweismittel neu hervorgekommen seien, die eine Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO erforderlich machen. Die Wiederaufnahmen seien unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigskeitsgründen (§ 20 BAO) verfügt worden. Im vorliegenden Fall überwiege das Interesse der Behörde an der Rechtsrichtigkeit der Entscheidung das Interesse auf Rechtsbeständigkeit und die steuerlichen Auswirkungen könnten nicht als geringfügig angesehen werden.

In der Berufung gegen die genannten Bescheide wurde sinngemäß vorgebracht, der Berufungswerber (in der Folge kurz: Bw.) habe beim Finanzamt für die Streitjahre Erklärungen zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagungen eingebracht. In diesen seien unter anderem Ausgaben für Wohnraumschaffung als Sonderausgaben zum Ansatz gebracht worden. Der Bw. habe ein Haus gekauft und geglaubt, die Rückzahlungen für den Kredit seien steuerlich zu berücksichtigen. Das Finanzamt habe die betreffenden Ausgaben für die Jahre 2005 und 2006 mit Bescheiden vom 25. April 2006 und vom 22. März 2007 auch als Sonderausgaben anerkannt. Im Rahmen der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2007 habe das Finanzamt festgestellt, dass die Voraussetzungen für eine steuerlich begünstigte Wohnraumschaffung nicht erfüllt seien. Daraufhin seien die Arbeitnehmerverfahren der Jahre 2005 und 2006 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder aufgenommen und neue Sachbescheide erlassen worden. Da nach Rechtsmeinung des Bw. aus der Sicht des Finanzamtes keine neuen Tatsachen hervorgekommen seien, sei die Wiederaufnahme der Verfahren zu Unrecht erfolgt. Eine Bescheidkorrektur sei lediglich innerhalb der Frist des § 295a BAO möglich, diesbezüglich sei die „Frist“ jedoch verjährt. Beantragt werde eine Korrektur der berichtigten Bescheide.

In den abweisenden Berufungsvorentscheidungen vom 12. September 2008 wurde ausgeführt, nach Auffassung des Finanzamtes handle es sich deshalb um eine neue Tatsache, weil die Arbeitnehmerveranlagungen der Jahre 2005 und 2006 in Bezug auf die beantragten Sonderausgaben betreffend Wohnraumschaffung/Wohnraumsanierung antragsgemäß und ohne weitere Überprüfung durchgeführt worden seien. Im Zuge der Überprüfung der Arbeitnehmerveranlagung für 2007 habe sich dann herausgestellt, dass die Aufwendungen in den Jahren 2005 und 2006 bei entsprechender Überprüfung nicht zu gewähren gewesen wären, da keine steuerlich begünstigte Wohnraumschaffung oder Wohnraumsanierung vorliege.

Im fristgerecht eingebrachten Vorlageantrag wurde auf das Berufungsvorbringen verwiesen und ergänzend vorgebracht, eine (verspätete) Überprüfung der für die Jahre 2005 und 2006 erlassenen Bescheide anlässlich der Bescheiderstellung für das Jahr 2007 könne keinen Wiederaufnahmsgrund darstellen.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

In Streit steht die Rechtmäßigkeit von Verfahrenswiederaufnahmen.

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine 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.

Laut den Akten haben der Bw. und seine Gattin mit Kaufvertrag vom 13. Oktober 2003 je zur Hälfte ein mit einem Doppelwohnhaus bebautes Grundstück erworben (GB XX, EZ xx, GST-Nr XXX, Grundstücksadresse: H.-Straße 1a). Die Bezahlung der Kaufsumme erfolgte mittels eines Darlehens der Bank AC. Erstmals für das Jahr 2005 und in der Folge auch für das Jahr 2006 wurden die Kreditrückzahlungen durch Eintragung in Kennzahl 456 („Summe aller Beiträge sowie Rückzahlungen von Darlehen und Zinsen, die zur Schaffung und Errichtung oder Sanierung von Wohnraum geleistet wurden“) der Erklärungen zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung als Sonderausgaben steuerlich geltend gemacht. Den Erklärungen beigelegt war jeweils eine Bestätigung der Bank über die Höhe der getätigten Darlehensrückzahlungen. Diese Rückzahlungen wurden vom Finanzamt ohne Überprüfung, ob die gesetzlichen Voraussetzungen des § 18 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 für eine steuerliche Berücksichtigung vorlagen, anerkannt. Eine Prüfung der Sonderausgabeneigenschaft erfolgte erst im Rahmen der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2007, indem der Bw. seitens des Finanzamtes mit Ergänzungsersuchen vom 14. Mai 2008 um Bekanntgabe des Verwendungszweckes des Darlehens ersucht wurde. Durch Vorlage des Kaufvertrages erlangte die Behörde Kenntnis davon, dass der Bw. und seine Gattin ein bereits bestehendes Gebäude erworben haben und somit kein neuer Wohnraum geschaffen wurde. Da auch keine Übernahme der Rückzahlungsverpflichtung vom seinerzeitigen Errichter erfolgt ist, war mangels Erfüllung der Tatbestandsmerkmale des § 18 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 kein Sonderausgabenabzug möglich.

Rechtlich ist dazu Folgendes auszuführen: Neu hervorgekommene Tatsachen sind Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis geführt hätten, als dies im wiederaufzunehmenden Verfahren ergangenen Bescheid zum Ausdruck kommt. Maßgeblich ist, 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 Entscheidung hätte gelangen können. Dabei ist das Neuhervorkommen von Tatsachen aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens (betreffend die konkrete Abgabe und einen bestimmten Zeitraum) zu beurteilen. Das Neuhervorkommen von Tatsachen bezieht sich auf den Wissensstand auf Grund der Abgabenerklärungen und ihrer Beilagen des jeweiligen Verfahrens und des jeweiligen Veranlagungsjahres (VwGH 19.3.2002, 97/14/0034; VwGH 16.9.2003, 98/14/0031).

Im Berufungsfall war eine Offenlegung im Sinne einer vollständigen Bekanntgabe des entscheidungswesentlichen Sachverhaltes mit der Abgabe der Erklärungen zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung der Jahre 2005 und 2006 nicht verbunden: Auf Grund der Eintragungen unter Kennzahl 456 der Abgabenerklärungen und der jeweils beigelegten Bankbestätigung über die Höhe der getätigten Darlehensrückzahlungen ist das Finanzamt davon ausgegangen, dass entweder neuer Wohnraum im Sinne des § 18 Abs. 1 Z 3 lit. b EStG 1988 iVm § 18 Abs. 1 Z 3 lit. d leg.cit. geschaffen wurde oder Ausgaben zur Sanierung von Wohnraum gemäß § 18 Abs. 1 Z 3 lit. c EStG 1988 iVm § 18 Abs. 1 Z 3 lit. d leg.cit vorlagen. Zur Kenntnis, dass das Darlehen lediglich zum Kauf bereits bestehenden Wohnraumes verwendet wurde, hätte es eines vorangegangenen Ermittlungsverfahrens bedurft. Dass das Finanzamt im Rahmen der Arbeitnehmerveranlagungen 2005 und 2006 keine weiteren Erhebungen über die Richtigkeit dieser Angaben durchführte, hinderte deshalb nicht die späteren Verfahrenswiederaufnahmen, weil selbst ein Verschulden der Behörde am Unterbleiben der Feststellung der maßgeblichen Tatsachen und Beweismittel im Erstverfahren eine Wiederaufnahme der Verfahren nicht ausschließt (VwGH 27.4.2000, 97/15/0207). In diesem Zusammenhang ist anzumerken, dass die Abgabenverwaltung zwar gehalten ist, von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind (§§ 114 und 115 BAO), die Tätigkeit der Abgabenbehörde aber weitgehend davon abhängig ist, dass der Abgabepflichtige seiner Verpflichtung zur Offenlegung aller für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände vollständig und wahrheitsgemäß nachkommt (§ 119 BAO). Auf Grund der Vielzahl der von ihr zu bearbeitenden Fälle wäre die Abgabenbehörde gar nicht in der Lage, in jedem Einzelfall umfassende Ermittlungen durchzuführen, bevor sie eine Abgabe vorschreibt (siehe dazu VfGH 14.12.1966, B 159/66). Zusammenfassend ist somit festzuhalten, dass die Tatsache „der Verwendung des Darlehens zum Kauf bereits bestehenden Wohnraumes“ erst nach Ergehen der Einkommensteuerbescheide 2005 und 2006 neu hervorgekommen ist, sodass insofern die Voraussetzungen für Verfahrenswiederaufnahmen gemäß § 303 Abs. 4 BAO gegeben waren.

Die bekämpften Wiederaufnahmebescheide sind allerdings auch insofern zu prüfen, ob sie die Wiederaufnahmegründe, also die Tatsachen und Beweise, die neu hervorgekommen sind, klar benennen und diese näher ausführen. Dies ist nicht zuletzt deshalb notwendig, weil sich nach ständiger Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes die Berufungsbehörde bei der Erledigung der gegen die Verfügung der Wiederaufnahme gerichteten Berufung auf keine neuen Wiederaufnahmsgründe stützen kann. Sie hat lediglich zu beurteilen, ob die von der Abgabenbehörde erster Instanz angeführten Gründe eine Wiederaufnahme rechtfertigen (siehe dazu Ritz, BAO-Kommentar<sup>3</sup>, § 307 Tz 3 und die dort zitierte Judikatur, sowie Stoll,

Bundesabgabenordnung, Kommentar, S. 2943). Zudem hat die Begründung die Qualifikation dieser Wiederaufnahmsgründe als bedeutsam für den anders lautenden Spruch der neuen Sachbescheide darlegen und die für die Ermessensentscheidung maßgebenden Überlegungen zu enthalten.

In der Begründung der angefochtenen Wiederaufnahmbescheide wird hinsichtlich der vom Finanzamt für die Wiederaufnahme herangezogenen, neu hervorgekommenen Tatsache „der Verwendung des Darlehens zum Kauf bereits bestehenden Wohnraumes“ auf die Begründung der Sachbescheide verwiesen. Ein solcher Verweis wird vom Verwaltungsgerichtshof auch grundsätzlich als ausreichend angesehen (siehe dazu z.B. VwGH 12.6.1991, 90/13/0027, hinsichtlich eines Verweises auf Feststellungen einer abgabenrechtlichen Prüfung, sowie Ritz, BAO-Kommentar<sup>3</sup>, § 93 Tz 15).

Die betreffenden Begründungsteile der als Bestandteile der Wiederaufnahmbescheide anzusehenden Sachbescheide lauten wie folgt: „Auf Grund einer nachträglichen Überprüfung des Bescheides wurde festgestellt, dass die Wohnraumschaffungskosten nicht berücksichtigt werden konnten, da sie nicht für begünstigten Wohnraum im Sinne des § 18 EStG aufgewendet wurden.“

Sachverhaltsfeststellungen hinsichtlich der für die Wiederaufnahme herangezogenen, neu hervorgekommenen Tatsache sind den Begründungen der Sachbescheide nicht zu entnehmen, die betreffende Tatsache wurde auch nicht ausdrücklich genannt. Vielmehr enthält die Begründung lediglich eine rechtliche Beurteilung des als bekannt vorausgesetzten Sachverhaltes. Nach Rechtsauffassung des Unabhängigen Finanzsenates ist dieser Umstand als wesentlicher und von der Abgabenbehörde zweiter Instanz auf Grund von § 289 Abs. 2 BAO nicht sanierbarer Verfahrensmangel anzusehen, der die ersatzlose Behebung der angefochtenen Wiederaufnahmbescheide zur Folge hat (Ritz, BAO-Kommentar<sup>3</sup>, § 307 Tz 3 sowie UFS 20.4.2007, RV/0132-I/05 und UFS 6.2.2007, RV/0557-L/02).

Infolge der Aufhebung der angefochtenen Wiederaufnahmbescheide treten gemäß § 307 Abs. 3 BAO die Verfahren in die Lage zurück, in der sie sich vor ihrer Wiederaufnahme befunden haben. Somit scheiden die neuen, nach Wiederaufnahme ergangenen Einkommensteuerbescheide der Jahre 2005 und 2006 ex lege aus dem Rechtsbestand aus und die ursprünglichen Sachbescheide betreffend die Einkommensteuer der jeweiligen Jahre leben wieder auf.

Aus den dargelegten Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 4. Dezember 2008