

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch die Pentagonale Wirtschaftstreuhand GmbH, 8010 Graz, Hauptplatz 14, vom 12. Oktober 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Umgebung vom 17. September 2004 betreffend Wiederaufnahme hinsichtlich Umsatzsteuer für die Jahre 1998 und 1999, Wiederaufnahme hinsichtlich Einkommensteuer 2000, Umsatzsteuer für die Jahre 1998 und 1999 und Einkommensteuer für das Jahr 2000 entschieden:

1. Die Bescheide betreffend Wiederaufnahme hinsichtlich Umsatzsteuer für die Jahre 1998 und 1999 und betreffend Wiederaufnahme hinsichtlich Einkommensteuer für das Jahr 2000 werden *aufgehoben*.
2. Die Berufung gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer 1998 und 1999 und gegen den Bescheid betreffend Einkommensteuer 2000 wird als unzulässig geworden *zurückgewiesen*.

### Entscheidungsgründe

Anlässlich einer beim Bw., einem Facharzt für Innere Medizin, durchgeführten, die Jahre 1998 bis 2000 umfassenden Betriebsprüfung wurden - laut Prüfungsbericht vom 1. September 2004 - ua. folgende Feststellungen getroffen:

Der Bw. *"bringt 2000 den gesamten Betrieb des Einzelunternehmens mit allen Rechten und Pflichten unter Inanspruchnahme der umgründungssteuerrechtlichen Begünstigungen des Artikel III UmgrStG ein. Der medizinische Betrieb des Dr. ML besteht seit dem Jahre 1991 als nicht protokolliertes Einzelunternehmen. Seit 1998 wird dieses Unternehmen als Krankenanstalt geführt.*

*Einkommensteuer:*

*Betreffend der Einkünfte aus Gesundenuntersuchung wird auf die Bescheidbegründung des Institutes für Ernährungs- und Stoffwechselerkrankungen Dr. ML GmbH ... verwiesen. (....)*

*Umsatzsteuer:*

*In den Kalenderjahren 1998 und 1999 wurden sämtliche Umsätze des "Institutes für Ernährungs- und Stoffwechselerkrankungen Dr. ML" als steuerfreie Umsätze gemäß § 6 Abs. 1 Z 19 (UStG) behandelt. Ab 2000 werden die Institutsumsätze mit 10% versteuert.*

*Dem Finanzamt liegt eine sanitätsbehördliche Betriebsbewilligung und eine Errichtungsbewilligung als selbständiges Ambulatorium für Ernährungs- und Stoffwechselerkrankungen aus dem Jahr 1998 vor, aus denen hervorgeht, dass eine Anstaltsordnung vorliegt. Ebenfalls bestand bereits im Jahr 1998 die Möglichkeit der Behandlung mehrerer Personen gleichzeitig. Sämtliche Ausgangsrechnungen der Jahre 1998 und 1999 waren auf das Institut ... ausgestellt. Auch der Bestandvertrag über die angemieteten Ordinationsräume wurde bereits 1998 mit dem Institut abgeschlossen. Sowohl der Franchise-Vertrag mit N als auch der Vertrag mit der MV wurden mit dem Institut geschlossen.*

*Diese der Finanz aufliegenden Fakten lassen die Finanzbehörde davon ausgehen, dass die Umsätze als Institut im Vordergrund stehen und nicht die freiberufliche Tätigkeit des Steuerpflichtigen ...."*

In Tz 22 (Wiederaufnahme des Verfahrens) wurde im Bericht der vorgegebene Standardsatz "angekreuzt", wonach hinsichtlich der näher angeführten Abgabenarten und Zeiträume (Umsatzsteuer 1998 und 1999 bzw. Einkommensteuer 2000) Feststellungen getroffen worden seien, die eine Verfahrenswiederaufnahme gemäß § 303 Abs. 4 BAO erforderlich machen würden.

Den Feststellungen der Prüferin folgend hat das Finanzamt mit den angefochtenen – im wieder aufgenommenen Verfahren ergangenen - Umsatzsteuerbescheiden die vom Bw. bislang steuerfrei belassenen "Institutsumsätze" der 10%-igen Umsatzsteuer unterworfen und die damit zusammen hängenden, bislang unberücksichtigten Vorsteuerbeträge zum Abzug zugelassen. Des Weiteren wurden die vom Bw. im Jahr 2000 seinem Einzelunternehmen zugeordneten Erlöse aus Gesundenuntersuchung mit dem berufungsgegenständlichen (gleichfalls nach Verfügung der Verfahrenswiederaufnahme erlassenen)

Einkommensteuerbescheid zur Gänze der Ende 1999 gegründeten "Institut für Ernährungs- und Stoffwechselerkrankungen Dr. ML GmbH" zugewiesen und dort mit 10% Umsatzsteuer versteuert.

Die ebenfalls bekämpften Wiederaufnahmbescheide wurden – sämtliche wortgleich – ausdrücklich und ausschließlich wie folgt begründet:

*"Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte gemäß § 303 Abs. 4 in Verbindung mit § 303 Abs. 1 lit. c BAO."*

Im Prüfungsbericht der parallel zum Einzelunternehmen des Bw. geprüften Dr. ML GmbH, auf welchen im Rahmen des Berichtes des Einzelunternehmens des Bw. verwiesen wurde, lauten die wesentlichen Feststellungen – auszugsweise wörtlich - wie folgt:

*"Das Einzelunternehmen bzw. das Institut für Ernährungs- und Stoffwechselerkrankungen Dr. ML wurde rückwirkend mit 1.1.2000 in die "Institut für Ernährungs- und Stoffwechselerkrankungen Dr. ML GmbH" eingebbracht.*

*Laut Einbringungsvertrag bzw. Einbringungsbilanz wurde der gesamt Betrieb des Einzelunternehmens ... eingebbracht. Nach Einbringung wurden der GmbH Teile der Einnahmen entnommen, die auf die Gesundenuntersuchung entfielen. Da weder aus dem Einbringungsvertrag noch aus der Darstellung der rückbezogenen Entnahmen gemäß § 16 Abs. 5 UmgrStG ein Hinweis der Rückbehaltung der Gesundenuntersuchung hervorgeht, und es eine Notwendigkeit darstellt, nicht übertragene Wirtschaftsgüter darzustellen und zu bezeichnen, kann dieser Vorgang steuerlich nicht anerkannt werden. Diese Erlöse und Aufwendungen sind zur Gänze bei der GmbH zu erfassen ....."*

Mit Eingabe vom 12. Oktober 2004 wurde sowohl gegen die Wiederaufnahmbescheide als auch gegen die in den wieder aufgenommenen Verfahren ergangenen Umsatzsteuerbescheide 1998 und 1999 sowie den im wieder aufgenommenen Verfahren ergangenen Einkommensteuerbescheid 2000 Berufung erhoben. Bezuglich der Abgabenbescheide wird im Wesentlichen vorgebracht, dass die Praxis des Bw. - trotz der bereits im Jahre 1998 erwirkten Bewilligungen – bis zum Zeitpunkt der Einbringung in die GmbH eigenverantwortlich und im Sinne einer freiberuflichen Tätigkeit betrieben worden sei. Bis dahin habe weder eine Möglichkeit zur gleichzeitigen Behandlung mehrerer Personen noch eine anstaltsähnliche Organisationsstruktur bestanden. Bis zur Einbringung des Einzelunternehmens habe das Institut quasi lediglich auf dem Papier existiert, erst ab dem Jahr 2000 sei dieses in der (1998 beantragten und bewilligten) Form als Krankenanstalt geführt worden. Daher seien die Umsätze der Jahre 1998 und 1999 richtigerweise umsatzsteuerfrei zu belassen. Zum ertragsteuerlichen Streitpunkt wird ausgeführt, schon dem der Einbringung zugrunde liegenden Bewertungsgutachten wäre zu entnehmen gewesen, dass die Tätigkeit der Gesundenuntersuchung nicht "miteingebracht" werden sollte. Eine Einbringung dieser Tätigkeit sei nie gewollt und wäre überdies auch rechtlich nicht möglich gewesen (Abschluss der Verträge der Kasse nur mit physischen Personen).

Das Finanzamt legte die Berufung ohne vorherige Erlassung einer Berufungsvorentscheidung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor. Im Vorlageformular wurde zwar auf einen (der Vorlage) beiliegenden Antrag samt Begründung verwiesen, ein solcher befand sich jedoch nicht im Akt. Unter den Streitpunkten heißt es lediglich: *"Nach Einbringung nach*

*Art. III wurde die Gesundenuntersuchung ohne vertragliche Bestimmungen im Einbringungsverfahren der GmbH entnommen. Die umsatzsteuerliche Änderung ergibt sich auf Grund der KöSt-Feststellungen."*

Mit Eingabe vom 18. April 2005 zog der Bw. seine Anträge auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat sowie auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurück.

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

**1. Zur Wiederaufnahme des Verfahrens:**

Gemäß § 303 Abs. 1 BAO ist dem Antrag einer Partei auf Wiederaufnahme eines durch Bescheid abgeschlossenen Verfahrens stattzugeben, wenn ein Rechtsmittel gegen den Bescheid nicht oder nicht mehr zulässig ist und

- a) der Bescheid durch Fälschung einer Urkunde, falsches Zeugnis oder eine andere gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonstwie erschlichen worden ist, oder
- b) Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im abgeschlossenen Verfahren ohne grobes Verschulden der Partei nicht geltend gemacht werden konnten, oder
- c) der Bescheid von Vorfragen abhängig war und nachträglich über eine solche Vorfrage von der hiefür zuständigen Behörde (Gericht) in wesentlichen Punkten anders entschieden wurde und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Abs. 4 der zitierten Gesetzesstelle berechtigt die Abgabenbehörde unter den Voraussetzungen des (vorangeführten) Abs. 1 lit. a und c sowie in all jenen Fällen zur Verfügung der Wiederaufnahme des Verfahrens, 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 herbei geführt hätte.

Das Finanzamt zog nun zur Begründung der hier angefochtenen Wiederaufnahmbescheide ausdrücklich und ausschließlich den Vorfragentatbestand des § 303 Abs. 1 lit. c BAO heran. Die Bescheidbegründung beschränkte sich allerdings auf die bloße Angabe von gesetzlichen Bestimmungen, ohne konkret jene Vorfrage zu bezeichnen, deren Beurteilung bzw. Entscheidung für die gegenständlichen Abgabenverfahren maßgeblich gewesen sein soll. Auch dem Prüfungsbericht ist eine derartige nachträglich abweichend beurteilte Vorfrage iSd.

§ 303 Abs. 1 lit. c BAO nicht – und zwar nicht einmal ansatzweise - zu entnehmen.

Dem UFS erschließt sich auch nicht, welche Vorfrage – und überdies von welcher Behörde – im Berufungsfall nachträglich abweichend beurteilt worden sein könnte: Es wurde weder eine dies allenfalls näher ausführende Berufungsvorentscheidung erlassen, noch wurde dazu etwa in einem der Berufungsvorlage beigefügten Antrag Stellung genommen. Auch sonst ist dem

gesamten erstinstanzlichen Verfahren nicht der geringste Hinweis darauf zu entnehmen, auf welche (bestimmte) abweichende Vorfragenbeurteilung die Verfügung der Wiederaufnahme gestützt worden ist (bzw. sein könnte).

Das Finanzamt dürfte - nach ha. Auffassung - tatsächlich vielmehr den Wiederaufnahmegrund der lit. b leg. cit. (nämlich das Hervorkommen neuer Tatsachen bzw. Beweismittel) im Auge gehabt haben, hat dies jedoch in den angefochtenen Wiederaufnahmebescheiden nicht in ausreichend klarer und nachvollziehbarer Weise zum Ausdruck gebracht. Selbst wenn daher im Berufungsfall tatsächlich zur amtsweigigen Verfahrenswiederaufnahme berechtigende Umstände (oder Beweismittel) neu hervorgekommen sein sollten, wäre es dem UFS aus nachfolgenden rechtlichen Gründen verwehrt, die erstinstanzlichen Wiederaufnahmebescheide bezüglich deren Begründung zu ergänzen bzw. richtig zu stellen:

Nach § 289 Abs. 2 BAO (idF. AbgRmRefG, BGBl. I 2002/97) hat die Abgabenbehörde zweiter Instanz - außer in den hier nicht zutreffenden Fällen des Abs. 1 – immer in der Sache selbst zu entscheiden. Diese Bestimmung berechtigt die Abgabenbehörde zweiter Instanz allerdings nicht dazu, den vom Finanzamt herangezogenen Wiederaufnahmsgrund durch einen anderen, ihrer Meinung nach zutreffenden zu ersetzen. Aufgabe der Berufungsbehörde bei der Entscheidung über ein Rechtsmittel gegen die amtsweigige Wiederaufnahme durch das Finanzamt ist nur die Prüfung, ob dieses das Verfahren aus den von ihm gebrauchten Gründen wiederaufnehmen durfte, nicht jedoch, ob die Wiederaufnahme auch aus anderen Wiederaufnahmsgründen zulässig gewesen wäre. Die Beschränkung der Berufungsbehörde auf die Sache des Verfahrens erster Instanz schließt es aus, dass jene neue Wiederaufnahmsgründe heranzieht und solcherart an Stelle der nach § 305 Abs. 1 BAO zuständigen Behörde 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 Wiederaufnahmsgrund nicht vor, **muss** die Berufungsbehörde den vor ihr angefochtenen Wiederaufnahmebescheid des Finanzamtes **ersatzlos beheben**. Am Finanzamt liegt es dann, ob es allfällige andere Wiederaufnahmsgründe aufgreift und zu einer (auch) neuerlichen Wiederaufnahme heranzieht (so zB. VwGH 94/14/0124, vom 30. November 1999; mwN).

In Anbetracht dieser Rechtslage waren die angefochtenen Wiederaufnahmebescheide auf Grund des Umstandes, dass der vom Finanzamt zur Rechtfertigung der Verfahrenswiederaufnahme relevierte Vorfragentatbestand im vorliegenden Fall nach Ansicht des UFS nicht erfüllt ist, ersatzlos zu beheben. Eine Bestätigung der Wiederaufnahme des Verfahrens durch den UFS aus anderen, vom Finanzamt nicht geltend gemachten Gründen – wie etwa dem Hervorkommen neuer Tatsachen – ist (bzw. wäre) jedenfalls unzulässig (s. dazu zB. auch UFS Innsbruck, RV/0315-I/03, vom 8. März 2004, mwN).

## 2. Zur Berufung gegen die Sachbescheide:

Eine im Zeitpunkt ihrer Einbringung an sich zulässige Berufung wird unzulässig, wenn der angefochtene Bescheid vor Berufungserledigung aus dem Rechtsbestand ausscheidet (*Ritz*, BAO-Kommentar 2. Auflage, § 273 Tz 12).

Der Wiederaufnahmebescheid und der neue Sachbescheid sind zwei Bescheide, die jeder für sich einer Berufung zugänglich sind (bzw. der Rechtskraft teilhaftig werden können). Sind beide Bescheide mit Berufung angefochten, so ist zunächst über die Berufung gegen den Wiederaufnahmebescheid zu entscheiden (zB. VwGH vom 22. Mai 1990, 87/14/0038). Die Entscheidung über beide Berufungen kann aber in einer (einzig) Berufungsentscheidung verbunden werden.

Wird der Wiederaufnahmebescheid aufgehoben, so tritt das Verfahren gemäß § 307 Abs. 3 BAO in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat. Durch die Aufhebung des Wiederaufnahmebescheides scheidet somit der neue Sachbescheid *ex lege* aus dem Rechtsbestand aus (VwGH vom 24. Jänner 1990, 86/13/0146; siehe weiters auch *Stoll*, BAO-Kommentar, 2965, und die dort zitierten Nachweise), der alte Sachbescheid lebt wieder auf.

Im vorliegenden Fall sind die vom Finanzamt per 17. September 2004 erlassenen Wiederaufnahmebescheide mit gegenständlicher Berufungsentscheidung aus den oben näher dargelegten Gründen aufzuheben. Wegen des unlösbarer rechtlichen Zusammenhangs scheiden dadurch aber (auch) die in diesen wieder aufgenommenen Verfahren ergangenen Abgabenbescheide betreffend Umsatzsteuer 1998 und 1999 sowie Einkommensteuer 2000 aus dem Rechtsbestand aus (und die ursprünglichen Erstbescheide des Finanzamtes leben somit wieder auf). Dies bewirkt - auf Grund der dargelegten Rechtslage -, dass die dagegen erhobene Berufung unzulässig wird, weshalb nunmehr deren Zurückweisung auszusprechen war, und sich eine Beurteilung der Abgabenbescheide in materiellrechtlicher Hinsicht – zumindest im gegenständlichen Verfahren - erübrigkt.

Graz, am 20. April 2005