



GZ. RV/2318-W/08,
miterledigt RV/2317-W/08,
RV/2316-W/08 und RV/2315-W/08

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des LP, gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg, betreffend Abweisung der Anträge auf Wiederaufnahme des Verfahrens

1. gemäß § 303 Abs. 1 lit. c BAO bezüglich Umsatzsteuer 2003 vom 7. Jänner 2008,
2. gemäß § 303 Abs. 1 lit. c BAO bezüglich Einkommensteuer 2003 vom 8. Jänner 2008,
3. gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO bezüglich Einkommensteuer 2002 vom 18. Feb. 2008 und
4. gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO bezüglich Einkommensteuer 2003 vom 19. Februar 2008, entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw) beantragte mit vier Schriftsätzen die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich

1. Umsatzsteuer für das Jahr 2003 mit der Begründung, dass der Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 21.11.2007 zur Zl. 2007/13/0092 festgestellt habe, dass der Bw und der Bf dieses Beschwerdefalls zu den „strittigen Geschäften“ nicht als Unternehmer anzusehen seien, weshalb sich die Buchverkäufe des Jahres 2003 um 40 Exemplare von Euro 8.900,00 auf Euro 7.520,00 reduzierten. Die Zahllast ermäßige sich um Euro 137,00 von Euro 980,00 auf Euro 843,00;

2.	Umsatzsteuer für das Jahr 2003 mit der Begründung, dass der Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 21.11.2007 zur Zl. 2007/13/0092 festgestellt habe, dass der Bw und der Bf dieses Beschwerdefalls zu den „strittigen Geschäften“ nicht als Unternehmer anzusehen seien, weshalb sich die Buchverkäufe des Jahres 2003 um 40 Exemplare von Euro 8.900,00 auf Euro 7.520,00 reduzierten. Die Zahllast ermäßige sich um Euro 137,00 von Euro 980,00 auf Euro 843,00;
3.	Einkommensteuer für das Jahr 2002 mit der Begründung, dass im Verfahren CC beim Landesgericht für Zivilrechtssachen Wien gegen die Beklagte, der Gerichtssachverständige Prof. Mag. TM in der Verhandlung am 25. Jänner 2008 den Wert seiner Liegenschaft zu Zeitpunkt Oktober 2003 mit Euro 870.000,00 festgestellt habe, weshalb die Absetzung für Abnutzung für das Jahr 2002 neu zu berechnen sei;
4.	Einkommensteuer für das Jahr 2003 aus denselben Gründen wie zur Einkommensteuer 2002 unter Punkt 3 ausgeführt.

Die Amtspartei wies mit den angefochtenen vier Bescheiden alle vier Wiederaufnahmsanträge jeweils nach Wiedergabe der verba legalia als unbegründet ab.

Dies in den unter Punkt 1 und 2 angeführten Fällen deshalb, weil Entscheidungen von Gerichten oder Verwaltungsbehörden keine neuen Tatsachen oder Beweismittel gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO darstellen, und alternativ, weil der Vorfragentatbestand gemäß § 303 Abs. 1 lit. c BAO nicht erfüllt sei, weil keine Parteienidentität zwischen dem Bw und dem Beschwerdeführer des ins Treffen geführten VwGH-Verfahrens bestehe.

In den Berufungen wird vorgetragen, dass der „strittige“ Kauf und Verkauf von Rechten zwischen dem Bf des Beschwerdefalles und dem Bw den Tatbestand der Vorfrage erfülle. Die Umsatzsteuer 2003 sei daher analog der Berechnung des UFS in der Berufungsentscheidung vom 16.12.2005, RV/0347-W/04, um Euro 136,92 zu vermindern bzw. bei der Einkommensteuer 2003 sei die zu Grunde gelegte Schätzung an verkauften Büchern um 40 Exemplare zu vermindern.

Die unter Punkt 3 und 4 angeführten Wiederaufnahmsanträge wies die Amtspartei mit der Begründung ab, dass das Gutachten kein tauglicher Wiederaufnahmsgrund gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO darstelle, weil es den Wert der Liegenschaft zum Zeitpunkt Oktober 2003 behandle, das Objekt aber zu einem früheren Zeitpunkt vermietet worden sei. Des Weiteren sei die AfA-Bemessungsgrundlage in der Berufungsentscheidung vom 23.3.2004, betreffend Umsatzsteuer 2002 und 2001, RV/4468-W/02, geschätzt worden.

In seinen Berufungen trägt der Bw vor, dass die beiden weiteren Abweisungsbescheide mangelfhaft seien, da sie nicht begründeten, welchen Einfluss eine „frühere“ Vermietung auf die AfA 2002 haben solle. Die Berufungsentscheidung betreffend Umsatzsteuer 2000 und 2002 (RV/4468-W/02) sei bezüglich der Einkommensteuerfestsetzung nicht relevant. Im Bescheid RV/4468-W/02 sei keine AfA geschätzt worden.

Auf Befragen erläuterte der Bw die beim LGZRS Wien anhängige Rechtssache und legte zu diesem Zweck eine Ablichtung des Protokolls vom 25.1.2008 vor. Beklagte Partei in dem Gerichtsprozess war die Masseverwalterin jener Gesellschaft mbH, welche die Liegenschaft des Bw im Oktober 2003 erworben hatte. Diese Gesellschaft solle in Wahrheit Rechtsanwalt Dr. P, der nach mündlicher Angabe des Bw zwischenzeitig bereits wegen Veruntreuung von Treuhandgeldern verurteilt worden sei, zuzurechnen sein. Der Rechtsanwalt habe daher die erwerbende GmbH und den Bw beim Kauf im Oktober 2003, der zur Abwendung der Zwangsversteigerung gedacht gewesen sie, gleichzeitig vertreten. Dem Bw sei durch Zufall ein Liegenschaftsbewertungsgutachten vom 14.10.2003 in die Hände gefallen, in dem die Liegenschaft mit € 1.270.000,- bewertet worden sei. Dieses Gutachten habe er von jemandem erhalten, der die Liegenschaft besichtigt habe und ein potentieller Käufer für die neue Eigentümerin gewesen sei. Dem Bw hingegen habe Rechtsanwalt Dr. P, der – wie er jetzt Kenntnis habe, die GmbH nur als Strohmann vorgeschnickt habe - nur einen Kaufpreis von € 412.000,00 gezahlt. Aus dem vorgelegten Protokoll geht hervor, dass – nach Aussage des Bw - Rechtsanwalt Dr. P für den Bw das Haus retten hätte sollen. Es sei ein „Pro-forma Verkaufsvertrag“ geschlossen worden, um das Grundbuch lastenfrei zu stellen. Es sei „kein echter Vertrag, sondern er bestehe nur auf dem Papier. Der Kaufvertrag sollte von vornherein nicht ernst gemeint gewesen sein.“ Das LGZRS Wien habe in dieser Rechtssache zu urteilen, ob Rechtsanwalt Dr. P den Bw übervorteilt habe oder nicht. In der Verhandlung vom 25.1.2008 habe nun der vom KV bestellte Gutachter die Liegenschaft in während der Tagsatzung erfolgter mündlicher Abänderung seines schriftlichen Gutachtens mit € 870.000,- bewertet.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Rechtsgrundlagen:

Gemäß § 303 (1) ist dem Antrag einer Partei auf Wiederaufnahme eines durch Bescheid abgeschlossenen Verfahrens ist 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.

Sofern die Abgabenvorschriften nicht anderes bestimmen, sind die Abgabenbehörden gemäß § 116 Abs. 1 BAO berechtigt, im Ermittlungsverfahren auftauchende Vorfragen, die als Hauptfragen von anderen Verwaltungsbehörden oder von den Gerichten zu entscheiden wären, nach der über die maßgebenden Verhältnisse gewonnenen eigenen Anschauung zu beurteilen (§§ 21 und 22) und diese Beurteilung ihrem Bescheid zugrunde zu legen.

2. Rechtliche Beurteilung:

Die Berufungen sind formal zulässig, aber sachlich unbegründet.

2.1. Zu den Berufungen gegen die unter Punkt 1 und 2 im Spruch dargestellten Bescheide ist Folgendes zu sagen:

Die Berufungen haben Klarheit verschafft, dass sich die Wiederaufnahmsanträge auf den Vorfragentatbestand stützen.

Eine Vorfrage ist eine Frage, deren Beantwortung ein unentbehrliches Tatbestandselement für die Entscheidung der Hauptfrage im konkreten Rechtsfall bildet, ein vorweg zu klarendes rechtliches Moment, das für sich allein Gegenstand einer bindenden Entscheidung einer anderen Behörde (bzw. derselben Behörde in einem anderen Verfahren) ist. Eine Vorfrage ist somit eine **Rechtsfrage**, für deren Entscheidung die Behörde nicht zuständig ist, die aber für ihre Entscheidung eine notwendige Grundlage bildet. Bei der Vorfrage handelt es sich um eine Frage, die als Hauptfrage Gegenstand einer Absprache rechtsfeststellender oder rechtsgestaltender Natur ist (Ritz, BAO-Kommentar, 3. überarbeitete Auflage, Linde-Verlag, § 116, Tz 1, mwN).

Eine Rechtsfrage bildet nur dann eine notwendige Grundlage im genannten Sinn, wenn die Tatbestände einander entsprechen (Tatbestandsgleichheit, Tatbestandskongruenz). Keine Tatbestandsgleichheit besteht vor allem dann, wenn das Abgabengesetz wirtschaftliche Begriffe verwendet, hingegen die abgabenrechtsfremde Bestimmung formalrechtliche Anknüpfungen vornimmt (Ritz, a.a.O, § 116, Tz 2, mwN).

Die Frage, ob nun hinsichtlich bestimmter Geschäfte Unternehmenseigenschaft iSd Umsatzsteuerrechtes und Einkunftsquelleneigenschaft iSd Einkommensteuerrechtes vorliegen, ist zum einen keine Rechtsfrage und fällt als Hauptfrage zum anderen ausschließlich in die Zuständigkeit der zuständigen Abgabenbehörde I. oder II. Instanz. Diese Frage ist weiters keine

Rechtsfrage, sondern eine auf der Tatsachenebene zu lösende, rein abgabenrechtliche Sachverhaltsfrage.

Der Verwaltungsgerichtshof ist nun aber grundsätzlich kein Gericht, das berufen ist, in dem hier vom § 116 BAO geforderten Sinn Entscheidungen rechtsfeststellender oder rechtsgebastelter Natur zu fällen (anders zB Zivilgerichte bezüglich Erbenqualität). Dies insbesondere deshalb nicht, weil der Verwaltungsgerichtshof keine Tatsacheninstanz ist und ihm keine eigenständige Kognitionsberechtigung zukommt, von dem Fall, dass ihm über eine Säumnisbeschwerde die Entscheidungskompetenz zuwächst, einmal abgesehen. Der Verwaltungsgerichtshof hat daher nicht – wie in den Wiederaufnahmsanträgen und der Berufungen ausgeführt wird – „festgestellt“, also eigenständige Feststellungen getroffen. Der Verwaltungsgerichtshof hat als Kontrollinstanz in dem von der Beschwerde gesteckten Rahmen geprüft, ob der Beschwerdeführer durch den in Beschwerde gezogenen Berufungsbescheid in subjektiven Rechten verletzt wurde, was jedoch offensichtlich nicht der Fall war, wie aus der Abweisung der Beschwerde als unbegründet abgeleitet werden darf.

Die Feststellung, dass der Bw und der Bf des Beschwerdefalles zu den „strittigen Geschäften“ nicht als Unternehmer anzusehen seien, wurde von der belangten Behörde weiters in beiden Fällen, also sowohl beim Bw in den Entscheidungen des UFS vom 22.12.2006, RD/0088-W/04, hinsichtlich Einkommensteuer 2003, und vom 24.7.2007, RV/2143-W/06, hinsichtlich Umsatzsteuer 2003, und im dem Erkenntnis zu Grunde liegenden Verwaltungsverfahren des Bf getroffen.

In den den Bw betreffenden, bezüglich Umsatz- und Einkommensteuer des Jahres 2003 erlangenen UFS-Entscheidungen des Jahres 2003 waren die Steuerbemessungsgrundlagen gemäß § 184 BAO zu schätzen, wobei die Schätzung auf einer Vermögensdeckungsrechnung beruhte.

geschätzte Betriebseinnahmen im Jahr 2003 aus RD/0088-W/04:

	Nettobetrag
Eingänge Konto bei der dt. Postbank € 410,33	373,03
Eingänge Konto bei der österr. PSK € 4.732,44	4.302,22
Anzahlung von EK € 6.000,-	5.454,54
ungeklärter Vermögenszuwachs € 3.170,-	2.881,82
betriebsfremde Nutzung	922,92
Summe	13.934,53

Geschätzt wurden selbstredend nur steuerbare Vorgänge, weshalb dieses Erkenntnis auch nicht geeignet ist, einen im Spruch anders lautenden Einkommen- und Umsatzsteuerbescheid 2003 herbeizuführen.

2.2. Zu den Berufungen gegen die unter Punkt 3 und 4 im Spruch dargestellten Bescheide ist Folgendes zu sagen:

Neu hervorkommen können als Beweismittel (§ 166) etwa Urkunden (§ 168) und Aufzeichnungen (zB solche gem. § 124). Ein neu hervorgekommenes Beweismittel ist nicht nur eine bereits vorliegende Zeugenaussage, sondern auch die Namhaftmachung eines Zeugen, der in der Lage ist, über ein entscheidungsrelevantes Beweisthema eine Aussage zu machen. Ein nach Rechtskraft erstelltes Sachverständigengutachten ist kein „neu hervorgekommenes“ Beweismittel. Stützt es sich auf Tatsachen, die „neu hervorgekommen“ sind, so kommen diese Tatsachen als Wiederaufnahmsgründe in Betracht (Ritz, a.a.O., § 303 BAO, Tz 11, mwN).

Wiederaufnahmsgründe sind nur im Zeitpunkt der Bescheiderlassung existente Tatsachen, die später hervorkommen (*nova reperta*). Später entstandene Umstände (*nova producta*) sind keine Wiederaufnahmsgründe (Ritz, a.a.O., § 303 BAO, Tz 13, mwN).

An das Erwiesensein von Tatsachen, die als Wiederaufnahmsgründe in Betracht kommen, sind keine höheren Anforderungen zu stellen als an andere Tatsachen, die der Besteuerung zugrunde zu legen sind. Kann somit eine Tatsache in freier Beweiswürdigung als erwiesen angenommen werden (dies ist bereits der Fall, wenn sie von allen in Betracht kommenden Möglichkeiten die größte Wahrscheinlichkeit für sich hat), dann stellt sie einen Wiederaufnahmsgrund dar (Ritz, a.a.O., § 303 BAO, Tz 18, mwN).

Die Absetzung für Abnutzung (AfA) ist das Ergebnis aus zwei Größen, nämlich der Bemessungsgrundlage (meist tatsächliche Anschaffungskosten, beim Bw der gemeine Wert) und der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer, auf welche die Anschaffungskosten im Wege der Absetzung für Abnutzung zu verteilen ist und die im Fall des Bw per Gesetz mit 67 Jahren bestimmt ist. Ist daher nur eine dieser beiden Größen zu schätzen, so ist auch die AfA ein Schätzungsergebnis. Im von der Amtspartei ins Treffen geführten Berufungsbescheid wurde daher sehr wohl die AfA geschätzt. Der Zeitpunkt, zu dem der gemeine Wert ermittelt wurde, ist der Beginn der Vermietungstätigkeit im Jahr 1991, was auch im Berufungsbescheid RV/4468-W/02 zur AfA-Ermittlung erläutert wurde (Auszug aus der Berufungsentscheidung):

„Die Prognoserechnung (*Anm.: des Betriebsprüfers*) betreffend Vermietung und Verpachtung erweist sich insoweit als unzutreffend, als die Amtspartei hiebei von den erklärten Sanierungskosten ausgegangen ist und von diesen nicht den auf die privat genutzten Räumlichkeiten entfallenden Anteil ausgeschieden hat. Weiters ist aus dem Arbeitsbogen zur Betriebsprüfung neu hervorgekommen, dass die Vermietung erst im Jahr 1991 begonnen hat, während die auf 15 Jahre verteilten Sanierungskosten aus dem Jahr 1989 stammen. Bei dieser Sachlage ist von einem unter § 16 Abs. 1 Z 8 lit. d EStG 1988 (*Anm.: Absetzung für*

Abnutzung vom gemeinen Wert) zu subsumierenden Sachverhalt auszugehen. ... Zur im grundbürgerlichen Eigentum des Bw stehenden Liegenschaft K-Straße 13 war zum 29.10.2003 die Zwangsversteigerung zugunsten der Amtspartei bewilligt gewesen. Das für diesen Zweck erstellte Schätzgutachten bewertet die Liegenschaft mit Euro 750.000,-. Ausgehend von diesem Schätzwert werden der gemeine Wert für das Mietobjekt gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 lit. d EStG 1988 und nach Ausscheiden eines Anteils für Grund und Boden iHv 60% die AfA gemäß lit. e leg. cit. im Schätzweg gemäß § 184 BAO mit ATS 21.225,19 ermittelt.“

Der Berufungsbescheid enthält zur Absetzung für Abnutzung aus dem Grund nur die - insbesondere für die Folgejahre - bedeutsamen Fakten, wie Begründung zur Abweichung von der Erklärung auf den gemeinen Wert, Anlehnung an Schätzgutachten und Übernahme dessen Wertes ohne Abschlag in das Jahr 1991, Anteil für Grund und Boden und die AfA selbst, weil der Bw zum diesbezüglich ergangenen Vorhalt keine sachdienlichen Angaben gemacht hat und der Berechnung an sich nicht widersprochen hat. Des Weiteren wurde die AfA nur für jenen Teil der Liegenschaft ermittelt, der anteilig auf die Vermietung entfällt, der bei etwa 34 % lag. Da bei dieser neuen AfA die Vermietungseinkünfte positiv waren, konnte auch die Liebhabereibeurteilung auf Grundlage der Liebhabereiverordnung (LVO), die nur bei Verlusten zu Anwendung gelangt, entfallen.

Die Aussage des Gerichtssachverständigen Prof. Mag. TM in der Verhandlung am 25. Jänner 2008, dass die Liegenschaft im Zeitpunkt der Veräußerung im Oktober 2003 einen Verkehrswert von € 870.000,00 gehabt habe, geht einerseits inhaltlich an der abgabenrechtlich zu lösenden Frage nach dem gemeinen Wert im Jahr 1991 vorbei und ist weiters ein neu geschaffenes, und nicht ein neu hervorgekommenes Beweismittel. Die Bewertung im Oktober 2003 mit € 870.000,00 zeigt keine Unschlüssigkeit in der Annahme des gemeinen Wertes im Jahr 1991 mit € 750.000,00 auf. Da sich der im Berufungsbescheid RV/4468-W/02 ermittelte gemeine Wert weiters am Schätzgutachten mit einem Wert von € 750.000,- orientiert, und nicht am Verkaufserlös von € 412.000,-, scheidet auch eine Wiederaufnahme infolge gefälschter Urkunden gemäß § 303 Abs. 1 lit. a BAO (Erschleichungstatbestand), allenfalls verbunden mit einer Vorfrage zu einem Strafprozess, in welchem die Beweismittelfälschung Hauptfrage ist, aus.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 5. März 2009