



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., wohnhaft in Adresse, vertreten durch Steuerberatungsgesellschaft in X, vom 13. Februar 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes ABC vom 10. Jänner 2007 betreffend Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs 4 Bundesabgabenordnung (BAO) hinsichtlich Umsatzsteuer 2002 und Umsatzsteuer 2003 entschieden:

Der Berufung gegen die Wiederaufnahmebescheide gemäß § 303 Abs. 4 BAO betreffend Umsatzsteuer 2002 und 2003 wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Wiederaufnahmebescheide betreffend Umsatzsteuer 2002 und 2003 vom 10. Jänner 2007 werden gemäß § 289 Abs. 2 BAO ersatzlos aufgehoben.

### Entscheidungsgründe

Der steuerlich vertretene Berufungswerber (Bw.) erzielt seit dem Jahr 2001 gewerbliche Einkünfte aus der als nicht protokolliertes Einzelunternehmen geführten Firma Z und seit 2003 als Politiker außerdem Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Wegen dieser Einkünfte ist er abgabenbehördlich zur Einkommen- und Umsatzsteuererhebung erfasst.

Mit Einkommensteuererklärungen für 2002 und 2003 legte der Bw. ua. gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988 ermittelte Gewinne aus Gewerbebetrieb von 13.175,68 € bzw. 24.870,97 € offen. Aus den diesbezüglichen Einnahmen-Ausgabenrechnungen und Anlagenverzeichnissen geht hervor, dass der Bw. im April 2002 einen PKW der Marke Renault Espace erworben hat (Kaufpreis 24.224,17 €), der seit Anschaffung steuerlich als Betriebsvermögen der Firma behandelt wird. Im Rahmen der Ermittlung der gewerblichen Einkünfte für die Jahre 2002 und

2003 machte der Bw. im gegebenen Zusammenhang deshalb jeweils eine Ganzjahres-AfA von den KfZ-Anschaffungskosten in Höhe von 3.028,02 € und überdies mit diesem Fahrzeug in Zusammenhang stehende tatsächliche Kosten (Anmeldungsgebühr, Vignetten, Versicherungsprämien, Treibstoff, Service, Reparaturen) für 2002 iHv. 3.132,96 € und für 2003 iHv. 3.693,78 € gewinnmindernd geltend. Von diesen KfZ-Aufwendungen (2002: gesamt 6.160,98 €; 2003: gesamt 6.721,80 €) wurde bei der Gewinnermittlung für 2002 aktenkundig kein Privatanteil bzw. bei jener für 2003 ein Privatanteil von 342,17 € (d.s. 5,09 % von 6.721,80 €) gewinnerhöhend ausgeschieden.

Mit Bescheiden vom 13. Oktober 2003 bzw. 7. Oktober 2004 führte das Finanzamt beim Bw. erklärungsgemäße Einkommensteuerveranlagungen für 2002 und 2003 durch, die unbekämpft blieben und rechtskräftig wurden.

Mit den Jahresumsatzsteuererklärungen für 2002 und 2003 gab der Bw. folgende Bemessungsgrundlagen bekannt:

	2002 (€)	2003 (€)
KZ 000 - Erlöse	34.991,21	53.993,39 (inkl. KfZ-Eigenverbrauch 136,08)
KZ 022 - 20 % Normalsteuersatz	34.991,21	53.993,39
KZ 060 - Vorsteuern o. EuSt	7.159,50	3.205,86
KZ 095 – Zahllast (+)/Gutschrift (-)	- 161,26	7.592,82

Am 13. Oktober 2003 bzw. 19. Oktober 2004 ergingen dazu erklärungsgemäße Umsatzsteuerbescheide mit Festsetzungen einer Umsatzsteuergutschrift für 2002 in Höhe von 161,26 € bzw. einer Umsatzsteuerzahllast für 2003 von 7.592,82 €. Diese Abgabenbescheide erwuchsen ebenfalls in Rechtskraft.

Anlässlich des Einkommensteuerveranlagungsverfahrens für 2004 wurde der Bw. vom Finanzamt mit Ergänzungsvorhalt vom 22. März 2006 ua. (Punkt 2.) zur Bekanntgabe, wie die KfZ-Kosten zwischen Betrieb (Z), Beruf (Politiker) und privat aufgeteilt worden wären, und zur Vorlage des Fahrtenbuches aufgefordert.

Dazu bezog der steuerliche Vertreter im Antwortschreiben vom 19. Juni 2006 wie folgt Stellung: "Beim gegenständlichen Fahrzeug handelt es sich zweifelsfrei um ein Fahrzeug des Betriebsvermögens. Folglich ist es auch nicht notwendig, ein gesondertes Fahrtenbuch zu führen. Die Aufteilung zwischen Betriebsfahrten und Privatfahrten wurde mit einem Pauschalsatz von 90 % betrieblicher Anteil bzw. 10 % Privatanteil angesetzt. Im 10 %-igen Privatanteil sind auch Fahrten für die politische Funktion enthalten. Die einzelnen, für die politische Funktion ausgeführten Fahrten wurden mittels Fahrtenbuch aufgezeichnet. Dieses legen wir der Vorhaltsbeantwortung bei. In diesem Zusammenhang ist besonders zu erwähnen, dass der Bw. das in Rede stehende Fahrzeug de facto ausschließlich für seine

berufliche Tätigkeit benötigt und nicht zuletzt auf Grund seiner politischen Tätigkeit alles daran setzt, in seiner Freizeit das Auto so wenig wie möglich zu benutzen."

Aufgrund dieser Erhebungsergebnisse nahm das Finanzamt beim Bw. mit Bescheiden je vom 10. Jänner 2007 die rechtskräftig abgeschlossenen Einkommen- und Umsatzsteuerverfahren für 2002 und 2003 unter gleichzeitiger Aufhebung der Einkommensteuerbescheide 2002 (13. Oktober 2003) und 2003 (7. Oktober 2004) sowie der Umsatzsteuerbescheide 2002 (13. Oktober 2003) und 2003 (19. Oktober 2004) gemäß § 303 Abs. 4 BAO von Amts wegen wieder auf und erließ für diesen gleichfalls je am 10. Jänner 2007 neue Einkommen- und Umsatzsteuerbescheide für 2002 und 2003.

In den neuen Einkommensteuerbescheiden für 2002 und 2003 vom 10. Jänner 2007 gelangten dabei abweichend zu bisher höhere Gewinne aus Gewerbebetrieb von 14.715,93 € (2002) bzw. 26.209,25 € (2003) zum Ansatz.

Der neue Umsatzsteuerbescheid für 2002 vom 10. Jänner 2007 ließ die bisherigen Bescheidgrundlagen unverändert, berücksichtigt ergänzend dazu jedoch auch einen dem Normalsteuersatz unterworfenen Eigenverbrauch von 1.191,12 €, was im Ergebnis eine geänderte Umsatzsteuerfestsetzung für 2002 von 76,97 € bzw. eine Abgabennachforderung gegenüber bisher (- 161,26 €) von 238,23 € zur Folge hatte.

Mit dem neuen Umsatzsteuerbescheid für 2003 vom 10. Jänner 2007 wurden die bislang erklärungsgemäß mit 53.993,39 € veranlagt gewesenen steuerpflichtigen Erlöse um den darin unrichtigerweise enthaltenen Eigenverbrauch von 136,08 € (KfZ-Privatnutzung) auf 53.857,31 € reduziert, und in weiterer Abänderung zu bisher nunmehr gesondert ein höherer Eigenverbrauch von 1.165,22 € (20 % USt) zum Ansatz gebracht, was zu einer Umsatzsteuerfestsetzung für 2003 iHv. 7.798,65 € bzw. zu einer Steuernachforderung gegenüber dem Erstbescheid (7.592,82 €) von 205,83 € führte.

Zur Begründung der amtsweigigen Wiederaufnahmbescheide für Umsatzsteuer 2002 und Umsatzsteuer 2003 vom 10. Jänner 2007 wurde aktenkundig jeweils wie folgt angeführt:

*"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. Die Wiederaufnahme wurde unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitssgründen (§ 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."*

Für die am 10. Jänner 2007 nebst anderen Sachbescheiden ergangenen neuen Einkommensteuer- und Umsatzsteuerbescheide der Jahre 2002 und 2003 erstellte das Finanzamt händisch eine einheitliche, ebenfalls mit 10. Jänner 2007 datierte gesonderte Bescheidbegründung folgenden Inhaltes:

*"Durch die Vorhaltsbeantwortung vom 19. Juni 2006 wurde bekannt, dass die private Nutzung des PKWs nicht mittels Fahrtenbuch ermittelt, sondern geschätzt wurde. Auf Grund dieser neu hervorgekommenen Tatsache wurden die Einkommensteuerbescheide 2002 und 2003 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wiederaufgenommen.*

*Im oben angeführten Schreiben wurde ausgeführt, dass ein Privatanteil von 10 % ausgeschieden wurde. Tatsächlich wurde im Jahr 2002 kein Privatanteil bzw. im Jahr 2003 ein solcher von 5,09 % ausgeschieden. Diese Beträge entsprechen nicht den Erfahrungen des täglichen Lebens. Im oa. Schreiben vom 19. Juni 2006 wird ausgeführt, dass es sich beim gegenständlichen Fahrzeug zweifelsfrei um ein Fahrzeug des Betriebsvermögens handelt, und es folglich nicht notwendig ist, ein Fahrtenbuch zu führen.*

*Diese Ausführung (letzter Satz) ist falsch! Ein exakt geführtes Fahrtenbuch ist die einzige Möglichkeit, den Anteil der privaten Nutzung des Fahrzeugs nachzuweisen. Der Verwaltungsgerichtshof führt dazu in seinem Erkenntnis GZ. 97/13/0019 vom 2. August 2000 aus:*

*Im Sinne des § 184 BAO ist die Behörde verpflichtet, einen Privatanteil an den PKW-Kosten durch Schätzung zu ermitteln. Wer dabei zu einer Schätzung Anlass gibt und bei der Ermittlung der materiellen Wahrheit nicht entsprechend mitwirkt, muss die mit jeder Schätzung verbundene Ungewissheit hinnehmen.*

*Im Schreiben vom 19. Juni 2006 führen Sie an, dass das in Rede stehende Fahrzeug de facto ausschließlich für die berufliche (gemeint ist offensichtlich betriebliche) Tätigkeit benötigt wird. Die Erfahrung des täglichen Lebens zeigt, dass ein Renault Espace ein Auto ist, das gerne von Familien mit Kindern gefahren wird. Es erscheint daher nicht glaubhaft, dass die 5-köpfige Familie des Abgabepflichtigen private Fahrten mit dem Kleinwagen der Gattin und nicht mit dem vorhandenen Renault Espace durchführt. Dazu kommt, dass neben den privaten Fahrten auch noch Fahrten für die Tätigkeit als Politiker hinzukommen.*

*Ein jährlicher Privatanteil von unter 400,00 € entspricht somit nicht den Erfahrungen des täglichen Lebens. Es wird deshalb ein Privatanteil von 25 % der gesamten PKW-Kosten angesetzt. Die Gewinnermittlungen sind dem ebenfalls beiliegenden Erledigungsentwurf zu entnehmen."*

Dieser Erledigungsbeilage ist zu entnehmen, dass das Finanzamt anlässlich der wiederaufgenommenen Einkommensteuerverfahren für 2002 und 2003 Privatanteile für 2002 von 1.540,25 € (25 % der KfZ-Gesamtkosten v. 6.160,98 €) und für 2003 von 1.680,45 €

(25 % des PKW-Gesamtaufwandes v. 6.721,80 €) zugrunde gelegt hat, was dazu führte, dass sich die Gewinne des Bw. aus Gewerbebetrieb gegenüber bisher für 2002 um 1.540,25 € (2002 bislang kein KfZ-Privatanteil) und für 2003 um 1.338,28 € (KfZ-Privatanteil bislang 342,17 € bzw. 5,09 %) erhöht haben.

Umsatzsteuerrechtlich war mit der behördlichen Feststellung einer 25 %-igen Privatnutzung des betrieblichen PKW eine entsprechende Eigenverbrauchsbesteuerung verbunden. Dabei ging das Finanzamt anlässlich der wiederaufgenommenen Umsatzsteuerverfahren für 2002 und 2003 von umsatzsteuerrechtlich relevanten KfZ-Aufwendungen für 2002 im Betrag von 4.764,47 € (KfZ-Kosten gesamt 6.160,98 € vermindert um Versicherungsaufwand von 1.241,89 € und KfZ-Anmeldungsgebühr von 154,62 €) und für 2003 im Betrag von 4.660,87 € (KfZ-Kosten gesamt 6.721,80 € abzüglich Versicherungsaufwand von 2.060,93 €) aus, wovon jeweils ein Viertel (2002: 1.191,12 €; 2003: 1.165,22 €) der Eigenverbrauchsbesteuerung (Normalsteuersatz) unterworfen wurde. Da für das Jahr 2002 bislang keine und für das Jahr 2003 bisher nur eine von anteiligen KfZ-Kosten iHv. 136,08 € bemessene Eigenverbrauchsbesteuerung erfolgt war, kam es mit den Umsatzsteuerbescheiden für 2002 und 2003 vom 10. Jänner 2007 wegen der dabei berücksichtigten Eigenverbrauchsansätze von 1.191,12 € bzw. 1.165,22 € zu entsprechenden Steuernachforderungen von 238,23 € (2002) bzw. 205,83 € (2003).

Mit Eingabe vom 13. Februar 2007 legte der steuerliche Vertreter des Bw. ua. Berufung gegen die amtswegigen Wiederaufnahmbescheide für Umsatzsteuer 2002 und Umsatzsteuer 2003 je vom 10. Jänner 2007 ein und beantragte dabei unter Einwendung der Unzulässigkeit der im Berufungsfall vorgenommenen Privatanteilsschätzung bzw. –erhöhung ersatzlose Aufhebung dieser Wiederaufnahmbescheide wegen Nichtvorliegens tauglicher Wiederaufnahmsgründe. Außerdem wurde in diesem Berufungsschriftsatz auch Berufungsvorlage an die Abgabenbehörde zweiter Instanz beantragt, falls konkretem Rechtsmittel erstinstanzlich nicht vollinhaltlich stattgegeben werden sollte, und für diesen Fall auch der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung gestellt.

Das Finanzamt legte die Berufung gegen die amtswegigen Wiederaufnahmbescheide für Umsatzsteuer 2002 und 2003 in der Folge gemeinsam mit weiteren Berufungen des Bw. vom 13. Februar 2007 ua. betreffend die neuen Umsatzsteuerbescheide für 2002 und 2003 vom 10. Jänner 2007 unmittelbar dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

Im Zuge des zweitinstanzlichen Verfahrens wurde der Antrag auf mündliche Verhandlung betreffend Berufung gegen die Wiederaufnahmbescheide für Umsatzsteuer 2002 und 2003 vom bevollmächtigten Vertreter mit schriftlicher Eingabe vom 28. November 2008 wirksam zurückgezogen.

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

*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.*

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind die Wiederaufnahmsgründe in der Begründung des die Wiederaufnahme verfügenden Bescheides anzuführen (vgl. VwGH 20.6.1990, 90/16/0003; 14.5.1991, 90/14/0262). Die Angabe der Wiederaufnahmsgründe im Begründungsteil des Wiederaufnahmbescheides ist deshalb notwendig, weil sich die Berufungsbehörde bei Erledigung der gegen die Verfügung der Wiederaufnahme gerichteten Berufung laut Verwaltungsgerichtshofjudikatur auf keine neuen Wiederaufnahmsgründe stützen darf (ua. VwGH 21.7.1998, 93/14/0187; 21.6.1994, 91/14/0165).

Die Rechtsmittelbehörde hat lediglich zu beurteilen, ob die von der Abgabenbehörde erster Instanz angeführten Gründe eine Wiederaufnahme rechtfertigen oder nicht (Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 307 Tz 3). Die fehlende Angabe der Wiederaufnahmsgründe in der Begründung eines mit Berufung bekämpften Wiederaufnahmbescheides ist weder in der Berufungsentscheidung noch in einer Berufungsvorentscheidung nachhol- bzw. sanierbar.

Die Begründung von Wiederaufnahmeverfügungen hat je Bescheid die entsprechenden Wiederaufnahmsgründe anzugeben, außerdem die zeitliche Abfolge des Bekanntwerdens der maßgebenden Tatsachen oder/und Beweismittel darzustellen, und zudem die für die Ermessensübung maßgebenden Überlegungen zu enthalten (Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 307 Tz 3).

Im vorliegenden Fall hat das Finanzamt die Verfügungen betreffend Wiederaufnahme der Umsatzsteuerverfahren für 2002 und 2003 aktenkundig jeweils nur mit dem oben wiedergegebenen Gesetzeswortlaut des § 303 Abs. 4 BAO und den für die positive Ermessensübung für diese Verfahrenswiederaufnahmen konkret maßgeblich gewesenen Erwägungen begründet.

Eine solche, sich im bloßen Gesetzeswortlaut der amtswegigen Wiederaufnahme und in der Darstellung der Erwägungen für die positive Ermessensübung erschöpfende Begründung stellt keine taugliche Begründung für eine amtswegige Verfahrenswiederaufnahme dar.

Sie lässt nämlich nicht erkennen, welche im Zeitpunkt der (früheren) Bescheiderlassung bereits existent gewesenen Tatsachen oder/und Beweismittel später neu hervorgekommen sind, und inwieweit diese geeignet gewesen wären, einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeizuführen.

Die Begründungen der gegenständlich angefochtenen Wiederaufnahmebescheide für Umsatzsteuer 2002 und 2003 enthalten laut Aktenlage jeweils aber auch keinen Verweis auf die am 10. Jänner 2007 unter anderem zu den neuen Umsatzsteuerbescheiden für 2002 und 2003 vom 10. Jänner 2007 gesondert ergangene Bescheidbegründung. Somit wurden die finanzbehördlichen Ausführungen in dieser gesonderten Bescheidbegründung auch nicht im Verweisungsweg Begründungsbestandteil der entscheidungsgegenständlichen Wiederaufnahmebescheide, und ist damit an dieser Stelle auch nicht weiter zu prüfen, ob diese gesonderte Bescheidbegründung vom 10. Jänner 2007 allenfalls taugliche Wiederaufnahmsgründe enthält.

Da es sich bei dem die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden Bescheid und beim damit gemäß § 307 Abs. 1 BAO zu verbindenden neuen Sachbescheid rechtlich um zwei eigenständige, gesondert bekämpfbare Bescheide handelt (Ritz, BAO<sup>3</sup> § 307 Rz 7), die gegenständlich angefochtenen Wiederaufnahmebescheide für Umsatzsteuer 2002 und 2003 *per se* jedoch nicht erkennen lassen, auf welche neu hervorgekommenen Tatsachen oder/und Beweismittel sich die konkreten Verfahrenswiederaufnahmen stützen, erfolgten die Verfügungen der Wiederaufnahme der Umsatzsteuerverfahren des Berufungswerbers für 2002 und 2003 im Ergebnis somit *ohne* Begründung. Dieses Begründungsmanko kann im Rahmen dieser Berufungsentscheidung nicht saniert werden, weil es der Rechtsmittelbehörde wie erwähnt verwehrt ist, allenfalls vorliegende, vom Finanzamt in den bekämpften Wiederaufnahmebescheiden jedoch nicht angeführte Wiederaufnahmsgründe hier durch neue Wiederaufnahmsgründe zu ersetzen bzw. solche überhaupt erstmals anzuführen.

Gegenständlicher Berufung war daher schon aus diesen vom Einschreiter selbst nicht gerügten Gründen spruchgemäß unter ersatzloser Aufhebung der bekämpften Wiederaufnahmebescheide betreffend Umsatzsteuer 2002 und 2003 vom 10. Jänner 2007 stattzugeben.

Mit der Aufhebung der amtsweigigen Wiederaufnahmebescheide für Umsatzsteuer 2002 und 2003 treten diese Umsatzsteuerverfahren gemäß § 307 Abs. 3 BAO in die Lage zurück, in der sie sich vor ihrer Wiederaufnahme befunden haben. Das bedeutet, dass mit dieser Berufungsentscheidung die im wiederaufgenommenen Verfahren ergangenen neuen Umsatzsteuerbescheide für 2002 und 2003 je vom 10. Jänner 2007 ex lege aus dem Rechtsbestand ausscheiden und in einem die ursprünglichen Umsatzsteuerbescheide für diese Jahre vom 13. Oktober 2003 bzw. 19. Oktober 2004 wieder aufleben (Ritz, BAO<sup>3</sup> § 307 Rz 8).

Im gegebenen Zusammenhang bleibt außerhalb obiger Entscheidungsgründe abschließend festzuhalten, dass über die Berufung vom 13. Februar 2007 betreffend die mit dieser Berufungsentscheidung ex lege aus dem Rechtsbestand ausscheidenden (neuen)

Umsatzsteuerbescheide für 2002 und 2003 vom 10. Jänner 2007 aus verfahrenstechnischen Gründen noch nicht abgesprochen werden kann, weil dieses Rechtsmittel beim Unabhängigen Finanzsenat unter GZ. RV/yyyL/07 gemeinsam mit den zurzeit noch nicht entscheidungsreifen weiteren Berufungen des Bw. betreffend Umsatzsteuerbescheide für 2004 und 2005 je vom 10. Jänner 2007 erfasst ist.

Linz, am 17. Dezember 2008