



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 15

GZ. RV/0172-W/09,
miterledigt RV/0173-W/09

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Christian Lenneis und die weiteren Mitglieder Dr. Wolfgang Pavlik, Mag. Belinda Maria Eder und Felicitas Seebach über die Berufung des Bw., vertreten durch Stb., vom 9. April 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 22. Februar 2008 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs 4 BAO hinsichtlich Umsatzsteuer 2001 und Umsatzsteuer 2001 nach der am 9. Dezember 2009 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs 4 BAO hinsichtlich Umsatzsteuer 2001 Folge gegeben.

Dieser Bescheid wird ersatzlos aufgehoben.

Die Berufung wird betreffend Umsatzsteuer 2001 als unzulässig zurückgewiesen.

Entscheidungsgründe

Das Finanzamt (FA) erließ am 22.2.2008 den Bescheid betreffend Wiederaufnahme des Umsatzsteuerverfahrens 2001 und den Umsatzsteuerbescheid 2001. Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte gem § 303 Abs 4 BAO. Dem Berufungswerber (Bw) wurde Umsatzsteuer iHv € 50.350,94,-- vorgeschrieben.

Gegen diese Bescheide richtet sich die Berufung vom 9.4.2008.

Betreffend den Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens wurde in der Berufung iw

vorgebracht, der Hinweis auf eine Entscheidung, welche einen anderen Abgabepflichtigen betroffen habe und welche weder dem Abgabepflichtigen noch dem Zustellungsvertreter zugestellt worden sei, könne nicht als ordnungsgemäße Begründung gelten. Es liege auch kein Wiederaufnahmegrund gem § 303 Abs 4 BAO vor, da von einem Neuhervorkommen von Beweismitteln oder Tatsachen iS des Abgabepflichtigen DI H. nicht gesprochen werden könne. Auch andere Wiederaufnahmegründe seien nicht gegeben.

Am 28.11.2008 erließ das FA eine abweisende Berufungsvorentscheidung (BVE) betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer 2001.

Am 1.12.2008 erließ das FA eine abweisende BVE betreffend Umsatzsteuer 2001.

Am 10.12.2008 stellte der Bw den Antrag, die Berufung gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer 2001 und Umsatzsteuer 2001 an den UFS vorzulegen und beantragte, eine mündliche Berufungsverhandlung vor dem gesamten Senat anzuberaumen.

In der mündlichen Berufungsverhandlung vor dem Berufungssenat am 9.12.2009 brachte die Vertreterin der Amtspartei hinsichtlich Wiederaufnahme vor, was die Zulässigkeit der Wiederaufnahme des Verfahrens betreffe, so sei sicher entscheidend, ob der Verweis auf eine Berufungsentscheidung, die in der FINDOK zu finden war und ist, ausreichend sei. Es werde darauf hingewiesen, dass dem Steuerpflichtigen offensichtlich der Grund für die Wiederaufnahme des Verfahrens bekannt gewesen sei, weil er auch in sachlicher Hinsicht den Bescheidausführungen entgegen getreten sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

Folgender unbestrittene Sachverhalt steht fest.

Im Erstbescheid des FA vom 22.2.2008 betreffend der gem § 303 Abs 4 BAO erfolgten Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer 2001 lautete die Begründung wie folgt.

„Am 22.3.2001 wurde ein PKW Marke Ferrari ... an Hrn A., XY, veräußert. Die Lieferung wurde als steuerfreie Ausfuhrlieferung gemeldet. Bezugnehmend der Entscheidung des UFS Salzburg ist die USt beim liefernden Unternehmen, der Fa DI H. im Jahr 2001 vorzuschreiben. Die ausführliche Begründung entnehmen Sie der Ent des UFS Salzburg Gz 123456.“

Die in der Begründung angeführte Entscheidung des UFS Salzburg Gz 123456 betrifft nicht den Bw, sondern einen anderen Steuerpflichtigen.

In der abweisenden BVE des FA vom 28.11.2008 betr Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer 2001 lautete die Begründung wie folgt.

„...Entscheidend ist, ob der Abgabenbehörde im wiederaufzunehmenden Verf der SV so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie bereits in diesem Verf bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verf erlassenen Entscheidung gelangen hätte können. ...

Der Umstand, dass ein Prüfer aus den ihm vorgelegten Unterlagen einen Umstand erkennen hätte können, steht einer WA nicht entgegen ...

WA-Gründe sind nur im Zeitpunkt der Bescheiderlassung existente Tatsachen, die später neu hervorkommen. Das Hervorkommen ist aus der Sicht des jeweiligen Verf zu beurteilen.

Feststellungen über den Wissensstand der abgabenfestsetzenden Stelle zum Zeitpunkt der Erlassung des wiederaufzunehmenden Umsatzsteuerbescheides können in einer BVE saniert werden...

Die BE wurde in der FINDOK veröffentlicht und war damit dem Abgpfl zugänglich. ...

Die Ermessensübung betreffende Begründungsmängel sind im Berufungsverf sanierbar.

Nach den Ermittlungen im Zuge des Bp-verfahrens stand für die Bp und somit für die abgabenfestsetzende Stelle im Zeitpunkt der Erlassung des USt-Bescheides 2001 (17. Okt 2005) folgender SV fest:

Im Zuge der Schlussbesprechung vom 20. Mai 2005 wurde vom Abgabepfl glaubhaft versichert, dass die AR vom 22.3.2001 an A. im Zuge eines Exportes des Fahrzeuges ausgestellt wurde. Der diesbezügliche Exportnachweis wurde nicht vorgelegt, aber die Existenz wurde vom Abgabepfl bekräftigt bzw glaubhaft versichert, A. sei laut Abgabepfl selbst Exporteur gewesen.

Im Zuge des Berufungsverfahrens wurde dem Abgabepfl vorgehalten, dass der Ferrari... stets im Raum der EU genutzt wurde und im Inland am 21.3.2002 unter dem Kennzeichen SL . xxxx angemeldet wurde. Erhebungen hätten ergeben, dass über das Fahrzeug keine Importnachweise vorliegen. Um Vorlage des Exportnachweises wurde gebeten, ansonsten würden dem Abgpfl die USt und NOVA vorgeschrieben. Der Abgpfl legte einen Ausfuhrnachweis in Kopie vor. Das HZA S. bestätigte die Ausfuhr des Ferrari am 23.3.2001 über das ZA R. von Deutschland in die Schweiz. Über den Import des Fahrzeuges aus der Schweiz in das Bundesgebiet lagen keine Daten vor. Aktenkundig war weiters, dass das Fahrzeug laut einer Rechnung vom 15.5.2001 bei der Fa Denzel zur Reparatur gegeben

wurde. Über den Zeitraum zwischen Ausfuhr in die Schweiz am 23.3.2001 und Reparatur bei der Fa Denzel am 15.5.2001 lagen keine Daten über den Verbleib des Fahrzeuges auf.

Im Zuge des NOVA-Verfahrens beim Käufer A. hat sich durch Zeugeneinvernahmen ... herausgestellt, dass das Fahrzeug von Hrn W. am 23.3.2001 in die Schweiz ausgeführt wurde und danach nach Wien geliefert wurde, wo er an den Abgpf am 24.3.2001 übergeben wurde. In Wien wurde der Ferrari von Mitarbeitern vom Käufer A. übernommen und im April 2001 nach Salzburg überstellt (Die bereits in der BE enthaltenen Zeugeneinvernahmen werden in der Beilage übermittelt).

Der Ferrari wurde daher nicht an A. in die Schweiz exportiert, sondern in Ö. übergeben. Der Ausfuhrnachweis in die Schweiz kann daher nicht zu einer steuerfreien Ausfuhrlieferung an A. geführt haben.

Hätte die Bp daher gewusst, wer die Ausfuhr vorgenommen hatte, dass das Fahrzeug in weiterer Folge nach Wien gelangte und dort an Mitarbeiter von A. übergeben wurde, wäre sie zu einem im Spruch anders lautenden Bescheid gekommen.

Somit sind die Voraussetzungen einer WA erfüllt.

Die amtswegige WA steht im Ermessen der Abgbeh. Wird das Ermessen nicht begründet, so kann dies im Zuge eines Berufungsverf nachgeholt werden.

Die WA wurde verfügt, da iRd Ermessensübung dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit der Vorrang gegenüber dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit eingeräumt wird..."

Rechtliche Beurteilung.

Strittig ist, ob die Wiederaufnahme des Verfahrens zu Recht erfolgte.

§ 303 BAO (Abs 1 und 4) lautet:

„(1) 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 hierfür 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.

(4) Eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen ist 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.“

Nach Maßgabe des § 93 Abs 3 lit a BAO haben Bescheide ua eine Begründung zu enthalten, sofern sie von Amts wegen erlassen wurden. Erst die Begründung macht den Bescheid für den Abgabepflichtigen nachvollziehbar und kontrollierbar. Die Bescheidsbegründung ist für einen effizienten Rechtsschutz des Abgabepflichtigen von grundlegender Bedeutung. Der Abgabepflichtige soll nicht rätseln müssen, warum ihm eine Abgabe vorgeschrieben wird. (*S Ritz, BAO, Kommentar, 3. Aufl, Tz 10 zu § 93*).

Die Begründung eines Wiederaufnahmebescheides hat die Wiederaufnahmegründe, somit zB hinsichtlich des Neuerungsstatbestandes das Neuhervorkommen bestimmt zu bezeichnender Tatsachen und Beweise einerseits sowie die Qualifikation dieser als für den Spruch des anders lautenden Bescheides bedeutsam andererseits zu enthalten.

Es sind nicht nur die entsprechenden Wiederaufnahmegründe anzugeben, sondern auch die zeitliche Abfolge des Bekanntwerdens der maßgebenden Tatsachen und Beweismittel darzustellen (*s zB VwGH 17.10.1984, 84/13/0054; VwGH 18.10.2007, 2002/14/0104; Ritz aaO, Tz 3 zu § 307 BAO*).

Keinesfalls reicht als Begründung etwa der Hinweis auf behördliche Ermittlungen, der Hinweis auf die Möglichkeit der Akteneinsicht oder die bloße Wiedergabe des Gesetzestextes.

Ferner sind auch die Gründe anzuführen, die für die Ermessensübung bedeutsam sind (*s zB VwGH 9.7.1997, 96/13/0185*).

Der streitgegenständliche Wiederaufnahmebescheid hält den dargestellten Anforderungen nicht stand. Es sind keine tauglichen Wiederaufnahmegründe zu erkennen. Dass ein PKW veräußert und als steuerfreie Ausfuhrlieferung gemeldet wurde, war bekannt und ist keine neu hervorgekommene Tatsache. Der Verweis auf eine Entscheidung des UFS Salzburg, die einen anderen Abgabepflichtigen betrifft, ist kein tauglicher Wiederaufnahmegrund. Unter Umständen kann nach der Judikatur des VwGH zwar ein bloßer Verweis auf die Begründung eines anderen Bescheides bzw auf Feststellungen einer abgabenbehördlichen Prüfung, die darüber aufgenommene Niederschrift und den Prüfbericht ausreichend sein; dies jedoch nur dann, sofern dessen Inhalt dem Bescheidadressaten (dem betroffenen Abgabepflichtigen)

bekannt ist und wenn aus diesem die Wiederaufnahmegründe tatsächlich hervorgehen.

Betrifft der Bescheid einen anderen Abgabepflichtigen, ist er dem betroffenen Abgabepflichtigen (dem Bw) jedoch nicht bekannt. Bekannt werden behördliche Erledigungen dem Bescheidadressaten mit Zustellung bzw Verkündung. Ein Bescheid ist ein individuell-konkreter Verwaltungsakt mit Rechtswirkungen ausschließlich für den Bescheidadressaten. Die Abfragemöglichkeit in allgemein zugänglichen Datenbanken wie der FINDOK dient lediglich der Information. Irgendwelche Rechtsfolgen können daraus nicht abgeleitet werden. Dazu kommt noch, dass die Erledigungen aG der abgabenrechtlichen Geheimhaltungspflicht nur in anonymisierter Form zugänglich sind und somit nicht einmal ein konkreter Bezug zu bestimmten Steuerpflichtigen mit Sicherheit hergestellt werden kann.

Die Vermutung, dass der Bw die Entscheidung des UFS Salzburg in der FINDOK gelesen haben dürfte, ändert nichts daran, dass dieser Bescheid nicht dem Bw als Bescheidadressaten zugegangen ist und ihm somit nicht bekannt war.

Die Verpflichtung zur Anführung der Wiederaufnahmegründe in der Begründung des Erstbescheides ist nicht zuletzt deshalb notwendig, weil sich nach der Judikatur des VwGH (*s zB VwGH 14.5.1991, 90/14/0262, VwGH 21.7.1998, 93/14/0187, 0188, VwGH 18.10.2007, 2002/14/0104*) die Berufungsbehörde bei der Erledigung der gegen die Verfügung der Wiederaufnahme gerichteten Berufung auf keine neuen Wiederaufnahmegründe stützen darf. Sie hat lediglich zu beurteilen, ob die von der Abgabenbehörde erster Instanz angeführten Gründe eine Wiederaufnahme rechtfertigen. „Neue“ Wiederaufnahmegründe könnten allenfalls (nach der Aufhebung des Wiederaufnahmebescheides mit Berufungsentscheidung) neuerlich zu einer Verfügung der Wiederaufnahme durch die Abgabenbehörde erster Instanz führen. Die fehlende Angabe der Wiederaufnahmegründe in der Begründung des mit Berufung angefochtenen Bescheides ist nicht nur in der Berufungsentscheidung, sondern auch in der BVE nicht „nachholbar“. Dies ergibt sich insbesondere daraus, dass die für Berufungsvorentscheidungen bestehende Änderungsbefugnis (276 Abs 1 BAO) ident ist mit jener für Berufungsentscheidungen (§ 289 Abs 2 zweiter Satz BAO). Weiters ist im zweitinstanzlichen Berufungsverfahren über die Rechtmäßigkeit des angefochtenen Bescheides (und nicht über jene der BVE) zu entscheiden. (*S Ritz aaO, Tz 3 zu § 307 BAO*).

Die Entscheidung über die Wiederaufnahme des Verfahrens steht gem § 305 Abs 1 BAO der Abgabenbehörde zu, die den Bescheid in erster Instanz erlassen hat. Welche gesetzlichen Wiederaufnahmegründe durch einen konkreten Sachverhalt als verwirklicht angesehen und daher als solche herangezogen werden, bestimmt bei der Wiederaufnahme von Amts wegen die gem § 305 Abs 1 leg cit zuständige Behörde.

Bei einer Berufung gegen eine Wiederaufnahme von Amts wegen durch das gemäß § 305 Abs 1 BAO zuständige Finanzamt ist die Sache, über welche die Abgabenbehörde zweiter Instanz gem § 289 Abs 2 BAO zu entscheiden hat, nur die Wiederaufnahme aus den vom FA herangezogenen Gründen. Unter Sache ist die Angelegenheit zu verstehen, die den Inhalt des Spruches des Bescheides der Abgabenbehörde erster Instanz gebildet hat. Bei einem Wiederaufnahmebescheid wird die Identität der Sache, über die abgesprochen wurde, durch den Tatsachenkomplex begrenzt, der als neu hervorgekommen von der für die Wiederaufnahme zuständigen Behörde zur Unterstellung unter den von ihr gebrauchten Wiederaufnahmetatbestand herangezogen wurde (*s VwGH 22.11.2006, 2003/15/0141*).

Aufgabe der Berufungsbehörde bei Entscheidungen über ein Rechtsmittel gegen die amtswegige Wiederaufnahme durch ein Finanzamt ist es daher, zu prüfen, ob dieses Verfahren aus den im erstinstanzlichen Bescheid gebrauchten Gründen wieder aufgenommen wurde, nicht jedoch, ob die Wiederaufnahme auch aus anderen Gründen zulässig gewesen wäre. Die Berufungsinstanz darf daher die Wiederaufnahme nicht auf Grund von Tatsachen bestätigen, die vom erstinstanzlichen Bescheid nicht herangezogen wurden.

Im gegenständlichen Fall sind keine neu hervorgekommenen konkreten für eine Wiederaufnahme relevanten Tatsachen erkennbar. Die „nachgeholte“ ausführliche Bescheidbegründung zur BVE vom 28.11.2008 vermag die fehlende Begründung des angefochtenen Wiederaufnahmebescheides nicht zu sanieren (siehe oben).

Auf die Frage, ob die Ermessensübung betreffende Begründungsmängel im Berufungsverfahren sanierbar sind, braucht nicht mehr eingegangen werden, da der bekämpfte Wiederaufnahmebescheid schon keine tauglichen Wiederaufnahmegründe enthält, die die Grundlage für das auszuübende Ermessen bilden.

Der Bescheid betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer 2001 war daher ersatzlos aufzuheben.

Durch die Aufhebung des Wiederaufnahmebescheides hinsichtlich Umsatzsteuer 2001 tritt dieses Verfahren gem § 307 Abs 3 BAO in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat. Somit ist der neue Sachbescheid aus dem Rechtsbestand ausgeschieden. Dies bedeutet, dass sich die Berufung insofern gegen einen rechtlich nicht mehr existenten Bescheid richtet und als unzulässig zurückzuweisen ist.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 18. Jänner 2010