

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache des Bf, vertreten durch StB, über die Berufung vom 7.9.2011 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt vom 26.7.2011 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer und Einkommensteuer 2004 sowie betreffend Umsatzsteuer 2004 und Einkommensteuer 2004 zu Recht erkannt:

- I. Der Berufung gegen die Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer 2004 und Einkommensteuer 2004 wird Folge gegeben. Diese Bescheide werden aufgehoben.
- II. Die Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 2004 und den Einkommensteuerbescheid 2004 wird als unzulässig geworden zurückgewiesen.
- III. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art 133 Abs 4 Bundes-Verfassungsgesetz nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Verfahrensgang

Das Finanzamt verfügte mit Bescheiden vom 26.7.2011 die Wiederaufnahme der (mit Bescheiden vom 21.6.2005 abgeschlossenen) Verfahren hinsichtlich Umsatzsteuer 2004 und Einkommensteuer 2004. Ebenfalls am 26.7.2011 erließ das Finanzamt im wiederaufgenommenen Verfahren neue Bescheide hinsichtlich Umsatzsteuer 2004 und Einkommensteuer 2004.

In seiner Berufung vom 7.9.2011 gegen diese Bescheide wendete der Beschwerdeführer unter anderem ein, dass in den Bescheiden über die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Umsatzsteuer 2004 und Einkommensteuer 2004 auf einen Prüfungsbericht vom 13.12.2010 verwiesen werde. Dieser Bericht sei ihm nicht zustellt worden. Anlässlich der Abfassung dieser Berufung habe sein steuerlicher Vertreter diesen Bericht über Rückfrage vom Finanzamt per E-Mail erhalten.

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsentscheidung vom 7.11.2012 ab. Der Beschwerdeführer beantragte am 6.12.2012 die Vorlage seiner Berufung

an das Bundesfinanzgericht. Das Finanzamt legte die Berufung am 20.4.2018 dem Bundesfinanzgericht vor.

Sachverhalt

Der Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer 2004 enthält folgende Begründung: *"Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte gemäß § 303 Abs 4 BAO aufgrund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind. Daraus ist auch die Begründung für die Abweichungen vom bisherigen Bescheid zu ersehen. ... Auf die Begründung im Sachbescheid wird verwiesen."*

Der Umsatzsteuerbescheid 2004 enthält folgende Begründung: *"Bezüglich der Änderungen wird auf den BP-Bericht vom 13.12.2010, "Steuerliche Feststellungen" lt Tz 1 ff verwiesen."*

Der Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 2004 enthält folgende Begründung: *"Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte gemäß § 303 Abs 4 BAO aufgrund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht (vom 13.12.2010) zu entnehmen sind. Daraus ist auch die Begründung für die Abweichungen vom bisherigen Bescheid zu ersehen. ... Auf die Begründung im Sachbescheid wird verwiesen."*

Der Einkommensteuerbescheid 2004 enthält folgende Begründung: *"Bezüglich der Änderungen wird auf den BP-Bericht vom 13.12.2010, "Steuerliche Feststellungen" lt TZ 1 ff verwiesen."*

Bei den vorgelegten Verwaltungsakten befindet sich eine Ausfertigung eines Berichts vom 13.12.2010 über das Ergebnis der Außenprüfung beim Beschwerdeführer. Auf dessen Seite 5 ist unter der Überschrift *"Prüfungsabschluss"* Folgendes abgedruckt: *"Hinsichtlich nachstehend angeführter Abgabenarten und Zeiträume wurden Feststellungen getroffen, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs 4 BAO erforderlich machen: Umsatzsteuer 2004 - Feststellung 1, Einkommensteuer 2004 - Feststellung 1."* Weiter wird unter der Überschrift *"TZ 2 Begründung zur Wiederaufnahme"* auf eine Beilage 2 verwiesen. In dieser Beilage 2 ist unter der Überschrift *"Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs 4 BAO"* folgender Text enthalten: *"Die Wiederaufnahme des Verfahrens begründet sich grundsätzlich in der Tatsache, dass der Abgabepflichtige nicht Steuersubjekt ist. Dazu wird ausgeführt: Wie bereits in der Sachverhaltsdarstellung erläutert, handelt es sich beim vermieteten Objekt um eine Liegenschaft, die je im Hälfteeigentum der Eheleute X steht. Diese Mitbesitzergemeinschaft wäre Steuersubjekt für vermögensverwaltende Tätigkeiten aus der im gemeinsamen Besitz stehenden Liegenschaft. Somit ist ausgeschlossen, dass ein Teil der Mitbesitzergemeinschaft steuerrechtliche Konsequenzen in der Art entwickeln kann, dass er - wie im gegenständlichen Fall erklärt - eine auf die eigenen Person abgestimmte Vermietung entwickelt. Nach Feststellung und Würdigung des Sachverhaltes erzielt*

der Miteigentümer der Liegenschaft, [der Beschwerdeführer], aus der Vermietung der Liegenschaft als Einzelunternehmer keine Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Es sind daher keine Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu veranlagen. Hinsichtlich der Umsatzsteuer ist die Unternehmereigenschaft für die Mitbesitzgemeinschaft gegeben. Der Vollständigkeit halber wird auf die Sachverhaltsermittlung verwiesen und noch einmal festgehalten, dass es sich beim betroffenen Gebäudeteil um 9,59 % (bisher 10,52 %) der Gesamtnutzfläche handelt..."

Der Beschwerdeführer hat eine Kopie des Betriebsprüfungsbericht vom 13.12.2010 per E-Mail erhalten.

Beweiswürdigung

Die Feststellungen hinsichtlich der Begründung der gegenständlichen Wiederaufnahmebescheide ergeben sich aus den dem Bundesfinanzgericht vorgelegten Bescheidzweitschriften sowie aus dem Abgabeninformationsystem des Bundes und sind zwischen den Verfahrensparteien unstrittig.

Die Feststellung betreffend den Betriebsprüfungsbericht vom 13.12.2010 ergibt sich aus folgenden Aussagen der Verfahrensparteien:

Über Aufforderung des Bundesfinanzgerichtes mit Schreiben vom 26.11.2019 teilte das Finanzamt am 4.12.2019 mit, dass nicht mehr rekonstruiert werden könne, ob der Betriebsprüfungsbericht vom 13.12.2010 tatsächlich dem Beschwerdeführer oder seinem steuerlichen Vertreter übermittelt worden sei. Ein Zustellnachweis diesbezüglich könne nicht vorgelegt werden.

Der Beschwerdeführer gab mit Schreiben vom 3.12.2019 über Aufforderung des Bundesfinanzgerichts mit Schreiben vom 26.11.2019 an, *"dass mir persönlich ein mit 13.12.2010 datierter Betriebsprüfungsbericht nicht zugestellt wurde. Mein damaliger Steuerberater ... hat mich einmal gefragt, ob mir ein zweiter Betriebsprüfungsbericht vorliegt. Er meinte damals, dass er diesen Prüfungsbericht für die Abfassung einer Berufung benötigen würde. Er hat dann diesen Bericht wohl direkt beim Finanzamt angefordert."*

Der steuerliche Vertreter des Beschwerdeführers, StB, bestätigte über telefonische Nachfrage der Richterin am 6.12.2019 an, dass er den mit 13.12.2010 datierte Betriebsprüfungsbericht über Nachfrage beim Finanzamt per E-Mail erhalten habe. Auf der bei seinen Akten befindlichen Ausfertigung des Betriebsprüfungsberichts befindet sich keine Fax-Kopfzeile. Da sein Mailarchiv nur bis 2014 zurückreiche, könne er jenes E-Mail, als dessen Anhang er den Betriebsprüfungsbericht erhalten habe, nicht mehr rekonstruieren.

Rechtslage

Gemäß § 303 Abs 4 BAO idF BGBI I Nr 97/2002 ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter anderem in jenen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorgekommen sind, welche im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und deren Kenntnis allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anderslautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Gemäß § 93 Abs 3 lit a BAO hat ein Bescheid unter anderem eine Begründung zu enthalten, wenn er von Amts wegen erlassen wird.

Gemäß § 97 BAO idF BGBI I Nr 180/2004 werden Erledigungen dadurch wirksam, dass sie demjenigen bekanntgegeben werden, für den sie ihrem Inhalt nach bestimmt sind. Die Bekanntgabe erfolgt bei schriftlichen Erledigungen (im Regelfall) durch Zustellung. Nach Abs 3 leg cit kann der Inhalt der schriftlichen Ausfertigung einer behördlichen Erledigung auch telegraphisch oder fernschriftlich mitgeteilt werden. Darüber hinaus kann durch Verordnung des Bundesministers für Finanzen die Mitteilung des Inhalts von Erledigungen auch im Wege der automationsunterstützten Datenverarbeitung oder in jeder anderen technisch möglichen Weise vorgesehen werden.

Erwägungen

I. Wiederaufnahme des Verfahrens

Jene Gründe, aus denen das Finanzamt die Wiederaufnahme eines Verfahrens verfügt, sind in der Begründung eines Wiederaufnahmebescheides anzuführen.

(Ritz, BAO, 6.A., Rz 3 zu § 307). Das Finanzamt verweist im Begründungsteil des bekämpften Wiederaufnahmebescheides hinsichtlich Einkommensteuer 2004 direkt und im Begründungsteil des bekämpften Wiederaufnahmebescheides hinsichtlich Umsatzsteuer 2004 durch Verweis auf die Begründung des - ebenfalls bekämpften - Umsatzsteuerbescheides 2004 - und den dort befindlichen Verweis auf den Betriebsprüfungsbericht vom 13.12.2010.

Das Bundesfinanzgericht sieht es aufgrund der Vorbringen beider Parteien als gesichert an, dass das Finanzamt dem Beschwerdeführer den Betriebsprüfungsbericht vom 13.12.2010 nicht wirksam - durch Bekanntgabe im Sinn des § 97 BAO - zur Kenntnis gebracht hat. Daher fehlt den Bescheiden über die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Umsatzsteuer 2004 und Einkommensteuer 2004 die Begründung. Die bekämpften Wiederaufnahmebescheide enthalten über die Verweise auf den Betriebsprüfungsbericht vom 13.12.2010 hinaus keinerlei Nennung der Gründe, aus denen das Finanzamt die Wiederaufnahme der Verfahren vorgenommen hat.

Das Fehlen einer Begründung stellt eine Verletzung von Verfahrensvorschriften dar (Ritz, BAO, 6.A., Rz 27 zu § 93). Das Finanzamt hat die Bescheide über die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Umsatzsteuer 2004 und Einkommensteuer 2004 dadurch mit Rechtswidrigkeit belastet.

Die Übermittlung des Betriebsprüfungsberichts vom 13.12.2010 per E-Mail, die nach dem glaubwürdigen Vorbringen des Beschwerdeführers anlässlich der Abfassung der Berufung erfolgt ist, stellt einen absolut nichtigen Verwaltungsakt dar (*Ritz*, BAO, 6.A., Rz 7 zu § 97; vgl auch die ständige Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zur Unwirksamkeit von Eingaben per E-Mail: VwGH 3.9.2019, Ra 2019/15/0081 mwN). Auch wäre eine Sanierung der fehlenden Nennung von Wiederaufnahmegründen im Erstbescheid im Rechtsmittelverfahren im Lichte der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes unmöglich: Dieser hat ausgesprochen, dass im Rechtsmittelverfahren betreffend die Wiederaufnahme eines Verfahrens die Sache, über welche das Bundesfinanzgericht zu entscheiden hat, nur jene Sachverhaltsmomente umfasst, die das Finanzamt als Wiederaufnahmegrund beurteilt hat (VwGH 26.4.2007, 2002/14/0075).

Daher war der Berufung gegen die Bescheide über die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Umsatzsteuer 2004 und Einkommensteuer 2004 Folge zu geben.

II. Umsatzsteuer und Einkommensteuer 2004

Gemäß § 307 Abs 3 BAO tritt durch die Aufhebung des die Wiederaufnahme des Verfahrens verfügenden Bescheides das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat. Daher scheiden der Umsatzsteuerbescheid 2004 und der Einkommensteuerbescheid 2004 (jeweils vom 26.7.2011) ex lege aus dem Rechtsbestand aus (*Ritz*, BAO, 6.A., Rz 8 zu § 307 mit Judikaturhinweisen). Die Berufung richtet sich somit gegen nicht mehr existente Bescheide und war daher zurückzuweisen.

III. Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Die rechtliche Würdigung des festgestellten Sachverhaltes ergibt sich unmittelbar aus dem Gesetz und folgt der zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Daher ist die Revision nicht zulässig.

Innsbruck, am 19. Dezember 2019

