



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Linz
Senat 4

GZ. RV/1244-L/10,
miterledigt RV/0351-L/10

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des A. E., geb. xx.xx.xxxx, 0001 S, AW-weg, vorher wohnhaft in 0002 M, D-straße, vom 3. August 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes Gmunden Vöcklabruck vom 24. Juli 2009 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO betreffend Einkommensteuer 2007 sowie Einkommensteuer 2007 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Ablauf des bisherigen Verwaltungsgeschehens:

Der Berufungswerber (Bw) hat am **5. Juni 2008** seine Einkommensteuererklärung 2007 beim Finanzamt elektronisch eingereicht. Der Bw bezog im Jahr 2007 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als G. in Frühpension und Einkünfte aus selbständiger Arbeit aus seiner Tätigkeit als Musiker in Höhe von 985,77 €. Als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung für die Eigentumswohnungen in Salzburg, I-Straße TopNr.0 und TopNr.00 gab der Bw den von ihm errechneten Gewinnanteil aus der A. Verwaltungs-KG in Höhe von 149,64 € an.

Mit **Einkommensteuerbescheid vom 09. Juni 2008** wurde vom Finanzamt erklärungsgemäß veranlagt.

Auf Grund einer Überschussrechnung, die vom Bw mit Schreiben vom **13. Juli 2009** mittels eines Faxes mit Datum 26. Februar 2007 (mit Uhrzeitangabe 22:52 Uhr) beim Finanzamt eingelangt war, wurden die Einkünfte aus der Vermietung für das Jahr 2007 für die A. Verwaltungs-KG in Höhe von 7.482,20 € erklärt.

Mit Wiederaufnahmebescheid vom 24. Juli 2009 wurde die Einkommensteuer 2007 des Bw wieder aufgenommen, da das Finanzamt Salzburg-Stadt keinen Feststellungsbescheid 2007 für die A. Verwaltungs-KG erlassen habe und somit die gesamten Einkünfte aus der Vermietung dem Bw zuzurechnen seien.

Mit Berufung vom 03. August 2009 beehrte der Bw im Wesentlichen Folgendes:

Er berufe gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens, weil er gegen die Nichtfestsetzungsbescheide des Finanzamtes Salzburg-Stadt berufen habe und dazu noch keine Entscheidung ergangen sei. Der Bescheid stütze sich auf falsche Tatsachen.

Weiters berufe er gegen den Ansatz der Vermietungseinkünfte in voller Höhe bei ihm, da ihm nur der Gewinnanteil in Höhe von 149,64 € zukomme.

Mit **Vorlageantrag vom 24. März 2010** legte das Finanzamt die Berufungen dem Unabhängigen Finanzsenat (UFS) vor und beehrte Zurechnung der Vermietungseinkünfte beim Bw als Eigentümer der Eigentumswohnungen, da eine Feststellung der Einkünfte beim Finanzamt Salzburg-Stadt bisher unterblieben sei und Abweisung der Berufung auf Wiederaufnahme des Verfahrens.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist, ob die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung mit dem gesamten Überschuss aus der Überschussrechnung beim Berufungswerber zu versteuern sind oder nur sein von ihm errechneter Gewinnanteil der A. Verwaltungs-KG (Finanzamt Salzburg-Stadt (91) StNr. 000/0000).

Unter Berücksichtigung der vorgelegten Unterlagen und der Ermittlungen des Unabhängigen Finanzsenates (UFS) wird folgender Sachverhalt als erwiesen angenommen:

Der Bw bezog im Jahr 2007 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als frühpensionierter G.. Laut Aktenlage ist er ab dem Jahr 2006 in Frühpension. Weiters ist er seit 01.01.1982 als Musiker mit Einkünften aus selbständiger Arbeit tätig und bezieht seit 1998 auch Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

Zur Wiederaufnahme des Verfahrens:

Der Erstbescheid für das Jahr 2007 erging am 09. Juni 2008 unmittelbar nach dem Eingang der elektronischen Steuererklärung vom 05. Juni 2008.

Mit Wiederaufnahmebescheid vom 24. Juli 2009 wurde nach dem Schreiben des Bw vom 13. Juli 2009 und der Vorlage der Überschussrechnung 2007 der Einkommensteuerbescheid vom 09. Juni 2008 wieder aufgenommen.

Die Wiederaufnahme des Verfahrens nach § 303 Abs. 4 BAO ist erfolgt, weil vom Bw die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nur als Beteiligter mit einem Gewinnanteil aus der A. Verwaltungs-KG und nicht in voller Höhe erklärt wurden. Dem Finanzamt war die gesamte Höhe der Einkünfte aus der Vermietung für das Jahr 2007 zu diesem Zeitpunkt nicht bekannt.

Der Bw wendet gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens ein, der Bescheid stütze sich auf falsche Tatsachen.

Das Finanzamt erkannte im Jahr 2009, dass mit Bescheid vom 05. Februar 2009 vom Finanzamt Salzburg-Stadt eine Feststellung der Gewinnanteile für 2006 abgelehnt wurde und für 2007 nichts mehr festgestellt wurde. Es wurde die Vorfrage der Einkünftezurechnung für die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung anders beurteilt, da der Fruchtgenussvertrag nicht anerkannt wurde und die Einkünftezurechnung für die beteiligten Familienangehörigen bei der A. Verwaltungs-KG für die Jahre 2005 und 2006 unterblieben ist. Die Vermietung ist daher vom Bw als Eigentümer der Eigentumswohnungen zur Gänze in Form des gesamten Überschusses zu erklären und bei ihm als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu veranlagern.

Zu 1) Einkünfte aus selbständiger Arbeit als Musiker

Als Einkünfte aus selbständiger Arbeit gab der Bw Einnahmen in Höhe von 12.530.- € und Ausgaben in Höhe von 7.314,62 €, Reise- und Fahrtspesen von 4.079,61 € und Werbe- bzw. Repräsentationsspesen von 150.- € bekannt. Daraus errechneten sich Einkünfte in Höhe von 985,77 €. Diese Einkünfte wurden laut Erklärung des Bw mit dem Betrag von 985,77 € veranlagt.

Zu 2) Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung

Der Bw ist laut Grundbuchsatzung vom 27.08.2008 und aktueller vom 18.10.2009 Eigentümer von zwei Eigentumswohnungen auf der Liegenschaft Grundbuch L (KG 00000 Salzburg), EZ 0000X (am Grundbuchsatzung scheint nur die EZ XXX auf) an der Adresse I-straße, 5020 Salzburg.

Er hat mit Kaufvertrag vom yy.yy.yyyy die Eigentumswohnung TopNr.0 (Grundbuchsauszug = laufende Nummer B-Blatt Nr. 19 Veranlagungsjahr 2005) erworben und mit Einantwortungs-urkunde vom zz.zz.zzzz die Eigentumswohnung TopNr.00 (Grundbuchsauszug = laufende Nummer B-Blatt Nr. 23 Veranlagungsjahr 2005) erhalten.

Der Bw vermietete ab 1998 zuerst eine (Wohnung TopNr.00) und ab 2001 beide Eigentums-wohnungen.

Im Jahr 2005 hat der Bw die A. Verwaltungs-KEG mit Sitz in der I-straÙeNr., 5020 Salzburg gegründet. Die Rechtsform Kommandit-Erwerbsgesellschaft bzw. Kommanditgesellschaft besteht laut Firmenbuchauszug FN 000000w seit 29.06.2005.

Grundlage dafür ist der Gesellschaftsvertrag vom 10.02.2005. Der Geschäftszweig lautet Verwaltung von Immobilien und Vermögen. Der Bw vertritt seit 29.06.2005 als persönlich haftender Gesellschafter dh als Komplementär selbständig. Kommanditisten mit einer Einlage von je 27.- € sind seine minderjährigen Kinder V. A., geb. xx.xx.xxx1, und R. A., geb. xx.xx.xxx2.

Der Bw hat bis 06.12.2006 einen mündlich abgeschlossenen Fruchtgenussvertrag zwischen ihm als Fruchtgenussgeber und der A. Verwaltungs-KEG als Fruchtniesserin als Basis für die Tätigkeit der KEG beim Finanzamt Salzburg-Stadt angegeben.

In der Präambel des am 07.12.2006 abgeschlossenen Fruchtgenussvertrages steht: „ Mit diesem Vertrag wird die zwischen denselben Parteien seit Juli 2005 bestehende mündliche Vereinbarung über die Übertragung der Einkunftsquelle aus der Vermietung und Verpachtung der gegenständlichen Wohnungen dokumentiert. Ziel dieser Vereinbarung ist die finanzielle Versorgung und Absicherung, insbesondere während der Ausbildung, der ehelichen Kinder des Fruchtgenussgebers, V. A., geb. xx.xx.xxx1 und R. A., geb. xx.xx.xxx2, beide wh. D-str. , 0002 M, welche auch Mehrheitsgesellschafter der Fruchtnießerin sind, wobei ihre Beteiligung vom BG M am 15.02.2005 mit der AZ pflegschaftsgerichtlich genehmigt wurde.

Dies wurde mit Wirkung vom 1.August 2005 den Mietern beider Wohnungen schriftlich mitgeteilt, wodurch diese schuldbefreiend nunmehr an die Fruchtnießerin leisten konnten. Auch wurden seit dem 1.August 2005 sämtliche Verwaltungs- und Instandhaltungsmaß-nahmen durch die A. Verwaltungs-KEG veranlasst und erbracht. Beginnend mit diesem Zeitpunkt wurden daher die Erträge aus Vermietung und Verpachtung durch die Frucht-nießerin erwirtschaftet.“

Im Jahr 2005 hat der Bw beim Finanzamt Salzburg-Stadt (StNr. 000/0000) die Aufnahme der Vermietungstätigkeit durch die A. Verwaltungs-KEG (bzw. KG) angezeigt.

Mit Bescheid vom 06. November 2006 des Finanzamtes Salzburg-Stadt erging für das Jahr 2005 die Mitteilung, dass die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung gemäß § 188 BAO für das Jahr 2005 zu unterbleiben hat. Der Bw hat gegen diesen Bescheid Berufung erhoben.

Mit Bescheid vom 05. Februar 2009 des Finanzamtes Salzburg-Stadt erging für das Jahr 2006 die Mitteilung, dass die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften aus der Vermietung und Verpachtung gemäß § 188 BAO für das Jahr 2006 zu unterbleiben hat. Der Bw hat gegen diesen Bescheid Berufung erhoben.

Mit Berufungsentscheidung vom 23. Februar 2010 wurde unter der Geschäftszahl RV/0083-S/09 vom Unabhängigen Finanzsenat in Salzburg entschieden, dass die Berufungen für die Jahre 2005 und 2006 betreffend die A. Verwaltungs-KG als unbegründet abzuweisen waren, da der Inhalt des Fruchtgenussvertrages zwischen den nahen Angehörigen einem Fremdvergleich nicht standhält. Laut dem finanzinternen Abgabensinformationssystem wurde der Datensatz für die StNr. 000/0000 der A. Verwaltungs-KG am 01. Juni 2010 vom Finanzamt Salzburg-Stadt gelöscht.

Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sind daher entsprechend der Auflistung der Einnahmen und Ausgaben für die A. Verwaltungs-KG für das Jahr 2007 in Höhe der Erklärung mit 7.482,20 € dem Bw selbst als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zuzurechnen.

Beweiswürdigung:

Als Beweismittel wurden alle Unterlagen laut Veranlagungsakt des Finanzamtes aus dem Jahr 2007 verwendet. Von der Niederschrift, die am 23. Dezember 2009 von einem Prüfer des Finanzamtes Gmunden Vöcklabruck und dem Bw hauptsächlich für den Sachverhalt des Jahres 2006 und für die Vermietung aufgenommen wurde, betrifft nur ein handschriftliches Blatt das Jahr 2007 (Fahrten vom 02.01.2007 bis 16.04.2007). Es befindet sich für die Einkünfte aus selbständiger Arbeit als Musiker weder eine Fahrtenliste, die mit dem Computer erstellt worden wäre, noch eine Liste von Betriebsausgaben im Veranlagungsjahr 2007 im Akt. Diese Unterlagen wurden bisher weder vom Finanzamt, noch vom UFS nachgefragt oder erhoben, sodass erklärungskgemäß dh nach der Aktenlage veranlagt wurde.

Für die Vermietung wurde eine Überschussrechnung mit Schreiben vom 13. Juli 2009 vorgelegt. Weitere Unterlagen wurden vom UFS nicht nachgefragt oder erhoben, sodass diese Einkünfte ebenfalls erklärungskgemäß im Bescheid angesetzt wurden.

Rechtlich ist auszuführen:

Zur Wiederaufnahme des Verfahrens:

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c und in allen jenen 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.

Die amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens steht im Ermessen der Behörde. Diesbezüglich ist zu unterscheiden zwischen der Rechtsfrage, ob der festgestellte Sachverhalt einen Wiederaufnahmetatbestand erfüllt, und der Ermessensfrage, ob die Wiederaufnahme auch durchzuführen ist. Erst wenn die Rechtsfrage dahin beantwortet sei, dass ein Wiederaufnahmegrund vorliegt, hat die Behörde in Ausübung ihres Ermessens zu entscheiden, ob sie die Wiederaufnahme verfügt (Ellinger-Iro-Kramer-Sutter-Urtz, BAO, § 303, E 152 und die dort angeführte Judikatur des VwGH).

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH ist das Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln nur aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens derart zu beurteilen, dass es darauf ankommt, ob der Abgabenbehörde im wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen wäre, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen habe können. Das "Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln" iSd § 303 Abs. 4 BAO bezieht sich damit nur und ausschließlich auf den Wissensstand (auf Grund der Abgabenerklärungen und ihrer Beilagen) **im jeweiligen Veranlagungsjahr** (VwGH 29.9.2004, 2002/13/0135) und beim jeweiligen Veranlagungsteam des Finanzamtes.

Von der Kenntnis einer Tatsache könne erst dann gesprochen werden, wenn der Abgabenbehörde die Tatsache in ihrem für die abgabenrechtliche Beurteilung **wesentlichen Umfang** bekannt ist (Ellinger-Iro-Kramer-Sutter-Urtz, aaO, E 177).

Für die amtswegige Wiederaufnahme ist es bedeutungslos, aus welchen Gründen der Abgabenbehörde die Tatsachen oder Beweismittel bisher unbekannt geblieben sind; insbesondere ist es unerheblich, dass die Abgabenbehörde an der Nichtfeststellung der maßgeblichen Tatsachen durch das Unterlassen entsprechender Ermittlungen ein Verschulden treffe (Ellinger-Iro-Kramer-Sutter-Urtz, aaO, E 177a).

Im Sinne dieser Ausführungen ist durch das Gegenüberstellen des Wissensstandes der Behörde im Zeitpunkt der Erlassung des Erstbescheides und jenes Wissensstandes anlässlich der Verfügung der Wiederaufnahme des Verfahrens zu beurteilen, ob Tatsachen neu hervorgekommen seien.

Wiederaufnahmegründe sind nur im Zeitpunkt der Bescheiderlassung existente Tatsachen, die später hervorkommen würden (nova reperta). Das Hervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln ist aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens zu beurteilen (Ritz, BAO³, § 303, Tz 13f). Bei der Prüfung der Frage, ob eine Tatsache im Erstverfahren bekannt gewesen sei, werde die Behörde nicht als Einheit aufgefasst. Die Verwaltungspraxis sowie ein Großteil der Rechtsprechung beurteilen das "Neuhervorkommen" aus dem Gesichtswinkel des entscheidenden Organs der Behörde, nicht aus dem der Behörde selbst.

Tatsachen, die der Bewertungsstelle oder der Vollstreckungsabteilung der Behörde bekannt sind, müssten demnach nicht auch den für die Veranlagung zuständigen Dienststellen bekannt sein und können für die Dienststellen, die erstmals hievon Kenntnis erlangten, als neu hervorgekommen gelten, auch wenn sie anderen Stellen der Behörde bereits bekannt gewesen wären. Dasselbe gilt umso mehr zwischen unterschiedlichen Finanzämtern.

Die jüngere Rechtsprechung betont zudem, dass das Hervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln und ihr Charakter als "neu" nicht nach dem Kenntnisstand der Behörde als Organisationseinheit, sondern "aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens" gesehen werden müsse (Stoll, BAO, 2936f). Daher könnten zum Beispiel Kenntnisse des Lohnsteuerprüfers für die Einkommensteuerveranlagung neu hervorkommen (Ritz, aaO).

Erst als der Bw über Ersuchen des Finanzamtes mit Schreiben vom 13. Juli 2009 die Höhe der Überschusseinkünfte mit 7.482,20 € erklärte, kam für das Jahr 2007 hervor, wie hoch die Vermietungseinkünfte tatsächlich waren. Da mit Bescheid vom 05. Februar 2009 vom Finanzamt Salzburg-Stadt dem Bw mitgeteilt wurde, dass auch für das Jahr 2006 eine Feststellung der Einkünfte zu unterbleiben hat, waren die gesamten Überschusseinkünfte aus der Vermietung 2007 dem Einkommensteuerbescheid zu Grunde zu legen und die Wiederaufnahme zu verfügen. Die Auswirkung die Einkünfte aus der Vermietung in Höhe von 7.482,20 € anzusetzen anstatt als Gewinnanteil mit 149,64 € ist nicht geringfügig. Dies führt zu einer Mehrsteuer in Höhe von 2.945,18 €. Ziel der Wiederaufnahme ist es, ein rechtsrichtiges Ergebnis bei der Beurteilung eines Sachverhalts zu erreichen. Der Rechtsrichtigkeit wird der Vorrang gegenüber dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit gegeben.

Zur Einkommensteuer 2007:

Nachdem vom Unabhängigen Finanzsenat, Außenstelle Salzburg, die Nichtfeststellung der Vermietungseinkünfte bei der A. Verwaltungs-KG am 23. Februar 2010 für die Jahre 2005 und 2006 bestätigt wurde, waren die gesamten Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung dem Bw nun auch im Einkommensteuerbescheid 2007 zuzurechnen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Eine Ausfertigung der Berufungsentscheidung ergeht auch an das Finanzamt.

Linz, am 24. November 2010