



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Appellator Steuerberatungs Ges. m. b. H, Steuerberatungskanzlei, 1090 Wien, Garnisongasse 1/16, vom 15. Juli 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf, vertreten durch HR Dr. Eleonore Ortmayr, vom 11. Juni 2004 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO zur Einkommensteuer für den Zeitraum 1999 bis 2002 sowie Einkommensteuer für den Zeitraum 1999 bis 2002 entschieden:

Der Berufung gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme der Verfahren zur Einkommensteuer für den Zeitraum 1999 bis 2002 wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

Die Berufung gegen die aus dem Rechtsbestand getretenen Bescheide betreffend Einkommensteuer für den Zeitraum 1999 bis 2002 wird gemäß § 273 Abs. 1 lit. a BAO als unzulässig geworden zurückgewiesen.

Entscheidungsgründe

Im Zuge einer die Jahre 1999 bis 2002 umfassenden Außenprüfung wurde bei dem als Gesellschafter Geschäftsführer der S GmbH fungierenden Bw. festgestellt, dass dieser im Juni 1999 eine Liegenschaft samt einer darauf befindlichen Cottagevilla um den Betrag von ATS 8.000.000.- erworben habe (Tz 11 des BP-Berichts).

Gleichzeitig habe die S GmbH eine Ablöse an den Vormieter der Liegenschaft für getätigte Gebäudeinvestitionen (Unterkellerung des Gebäudes, Wärme- und Schallisolierung, Errichtung eines Zubaus etc.) im Nettobetrag von ATS 17.400.000.- geleistet.

Was nun die Nutzung der Liegenschaft anbelange, so werde diese im Ausmaß von 41,30 % (380 m²) vom Bw. privat bewohnt, während dieser den „Rest“ an die S GmbH um einen Betrag von ATS 12.000.- pro Monat auf die Dauer von 10 Jahren in Bestand gegeben habe.

In Ansehung obiger Fakten gelangte der Prüfer zur Überzeugung, dass sowohl die Hingabe der Investitionsablöse von ATS 17.400.000.- seitens der S GmbH, als auch die geringe Bemessung der Monatsmiete einzig und allein in der Gesellschafterstellung des Bw. begründet gelegen sei.

Nach den Ausführungen in der Tz 12 des BP- Berichts sei der komplette Kaufpreis von ATS 25.400.000.- dem Bw. zuzurechnen und die Abschreibung des Gebäudes neu zu ermitteln.

Dem Umstand, demgemäß der Bw. der S GmbH gegenüber ein ortsunübliches Mietentgelt in Rechnung gestellt habe, sei durch Einstellung fiktiver (Differenz) Mieteinnahmen bis zur Höhe der ortsüblichen Monatsmiete zu begegnen.

Die aus dem von der S GmbH aufgenommenen Kredit (ATS 10.000.000.-) stammenden Zinsen seien – nach den Ausführungen der Tz 13 des BP- Berichts - beim Bw. im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung im Ausmaß von 58,7% (= in Bestand gegebene Fläche) als Werbungskosten zu berücksichtigen.

Das Finanzamt schloss sich den Ausführungen des Prüfers an und erließ im gemäß § 303 Abs. 4 BAO wiederaufgenommenen Verfahren neue Sachbescheide betreffend Einkommensteuer für den Zeitraum 1999 bis 2002.

Mit Schriftsatz vom 15. Juli 2004 wurde sowohl gegen die die Wiederaufnahme der Verfahren zur Einkommensteuer für den Zeitraum 1999 bis 2002 verfügenden Bescheide, als auch gegen die Bescheide betreffend Einkommensteuer für den Zeitraum 1999 bis 2002 Berufung erhoben.

Eingangs wurde seitens der steuerlichen Vertretung des Bw. releviert, dass die Wiederaufnahme der Verfahren zu Einkommensteuer für den Zeitraum 1999 bis 2002 in Ermangelung des Vorliegens von Wiederaufnahmegründen zu Unrecht verfügt worden sei, während der Erlassung, respektive dem Inhalt der Sachbescheide via weitwendiger Ausführungen entgegengetreten wurde.

Für den Fall der Nichterledigung des Rechtsmittels im Wirkungsbereich des Finanzamtes wurde der Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat unter Anberaumung einer mündlichen Verhandlung gestellt.

In der Folge wurden sowohl in der Stellungnahme des Prüfers, als auch in der Gegenäußerung des Bw. einzig und allein zu den materiellen Feststellungen argumentiert.

Mit Mängelbehebungsauftrag vom 31. Jänner 2012 wurde der Bw. seitens des unabhängigen Finanzsenates aufgefordert, die gegen die Wiederaufnahmebescheide zur Einkommensteuer 1999 bis 2002 gerichtete Berufung zu begründen.

Mit Schriftsatz vom 10. Februar 2012 wurde seitens der steuerlichen Vertretung des Bw. wie folgt repliziert:

„Die 4 Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens nach § 303 Abs. 4 BAO vom 9.6.2004 bzw. 11.6.2004 sind allesamt mit nachstehendem Satz begründet:

"Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte gem. § 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."

Im Prüfungsbericht vom 15.6.2004 wird hinsichtlich Wiederaufnahme des Verfahrens im gleichnamigen Kapitel D wie folgt ausgeführt:

"Hinsichtlich nachstehend angeführter Abgabenarten und Zeiträume wurden Feststellungen getroffen, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO erforderlich machen:

Einkommensteuer 1999-2002 Hinweis auf Tz 11-13

Begründung des Ermessensgebrauches:

Die Wiederaufnahme erfolgte unter Bedachtnahme auf das Ergebnis der durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung und der sich daraus ergebenden Gesamtauswirkung. Bei der im Sinne des § 20 BAO vorgenommenen Interessensabwägung war dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteiinteresse an der Rechtskraft) einzuräumen."

In den Tz 11-13 erfolgen Ausführungen zum Sachverhalt aus Sicht der Außenprüfung und Subsumtionen nach Ansicht der Außenprüfung, nicht aber Angaben, was genau neu hervorgekommen ist.

§ 303 Abs. 4 BAO regelt die amtswegige Wiederaufnahme von Verfahren und lautet wie folgt:

*"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 dem Wiederaufnahmen Rechte oder Pflichten für einzelne Personen begründen, sind sie nach § 92 Abs. 1 BAO als Bescheide zu erlassen. Ein Bescheid hat nach § 93 Abs. 3 lit. a BAO unter anderem eine Begründung zu beinhalten, wenn er von Amts wegen erlassen wird.

Die Begründung eines Bescheides über die Wiederaufnahme eines Verfahrens hat in richtiger Umsetzung der oben angeführten Normen insbesondere die Gründe zu beinhalten, die zur Wiederaufnahme des Verfahrens geführt haben. Beim Neuerungstatbestand (**nova reperta**) ist dem entsprechend die Angabe der Tatsachen oder Beweismittel, die aus Sicht der Behörde neu hervorgekommen sind, erforderlich.

Im konkreten Fall ist aber weder aus den Bescheiden über die Wiederaufnahme der Verfahren noch aus dem Prüfbericht ersichtlich, was neu hervorgekommen ist. Aus diesem Grund sind die Bescheide unseres Erachtens nicht begründet."

Mit Eingabe vom 13. Februar 2012 hat der steuerliche Vertreter des Bw. den Antrag auf die Behandlung des Rechtsmittels durch den gesamten Berufungssenat sowie die Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurückgenommen.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Berufung gegen die Bescheide betreffend die Wiederaufnahme der Verfahren zur Einkommensteuer für die Jahre 1999 bis 2002

Die Wiederaufnahme des Verfahrens hat den Zweck, ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren, dem besondere Mängel anhaften, aus den im Gesetz (§ 303 Abs. 4 BAO) erschöpfend aufgezählten Gründen aus der Welt zu schaffen und die Rechtskraft des Bescheides zu beseitigen.

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c leg. cit. und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen und 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 Entscheidung über die Wiederaufnahme des Verfahrens steht gemäß § 305 Abs. 1 BAO der Abgabenbehörde zu, die den Bescheid in erster Instanz erlassen hat.

Die Wiederaufnahme von Amts wegen ist nur auf Grund der gesetzlich vorgegebenen Wiederaufnahmegründe zulässig. Welche gesetzlichen Wiederaufnahmegründe durch einen konkreten Sachverhalt als verwirklicht angesehen und daher als solche herangezogen werden, bestimmt bei der Wiederaufnahme von Amts wegen die gemäß § 305 Abs. 1 BAO für die Entscheidung über die Wiederaufnahme zuständige Behörde.

Nach Maßgabe des § 93 Abs. 3 lit. a BAO haben Bescheide unter anderem eine Begründung zu enthalten, sofern sie von Amts wegen oder auf Grund eines Parteienanbringens erlassen wurden, welchem nicht vollinhaltlich stattgegeben wurde.

Erst die Begründung macht den Bescheid für den Abgabepflichtigen nachvollziehbar und kontrollierbar.

Die Bescheidbegründung ist für einen effizienten Rechtsschutz des Abgabepflichtigen von grundlegender Bedeutung.

Der Abgabepflichtige soll nicht rätseln müssen, warum ihm eine Abgabe vorgeschrieben wird (vgl. Ritz³, Bundesabgabenordnung, Kommentar, Tz 10 zu § 93 BAO).

Wie jeder andere Bescheid bedarf auch der die Wiederaufnahme verfügende Bescheid einer Begründung. Die Begründung des Wiederaufnahmebescheides hat die Wiederaufnahmegründe, somit beispielsweise hinsichtlich des Neuerungstatbestandes das Neuhervorkommen bestimmter Tatsachen und Beweise einerseits sowie die Qualifikation dieser als für den Spruch des anders lautenden Bescheides bedeutsam andererseits zu enthalten.

Die Begründung von Verfügungen der Wiederaufnahme hat nicht nur (je Bescheid) die entsprechenden Wiederaufnahmegründe anzugeben, sondern auch die zeitliche Abfolge des Bekanntwerdens der maßgebenden Tatsachen und Beweismittel dazustellen (vgl. zB VwGH 17.10.1984, 84/13/0054; VwGH 18.10.2007, 2002/14/0104; siehe auch Ritz³, a.a.O., Tz 3 zu § 307 BAO).

Keinesfalls reicht als Begründung etwa der Hinweis auf behördliche Ermittlungen (vgl. z.B. VwGH 6.7.1990, 88/17/0059), der Hinweis auf die Möglichkeit der Akteneinsicht (vgl. VwGH 13.12.1985, 84/17/0140, 0141, 0142) oder die bloße Wiedergabe des Gesetzestextes des § 303 Abs. 4 BAO (vgl. z.B. auch UFS 8.3.2004, RV/0315-I/03; UFS 28.7.2004, RV/0658-L/03; UFS 31.5.2006, RV/0200-F/03; UFS 13.8.2007, RV/0060-F/06).

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

Die Verpflichtung zur Anführung der Wiederaufnahmegründe in der Begründung ist nicht zuletzt deshalb notwendig, weil sich nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. zB VwGH 14.5.1991, 90/14/0262; VwGH 12.4.1994, 90/14/0044; VwGH 21.6.1994, 91/14/0165; 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 kann.

Sie habe lediglich zu beurteilen, ob die von der Abgabenbehörde erster Instanz angeführten Gründe eine Wiederaufnahme rechtfertigen.

In diesem Zusammenhang verbleibt auch anzumerken, dass die fehlende Angabe der Wiederaufnahmegründe in der Begründung des mit Berufung angefochtenen Bescheides in der Berufungsentscheidung, nicht "nachholbar" ist.

Die strittigen Wiederaufnahmebescheide begründete das Finanzamt wörtlich wie folgt:

"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.

Daraus ist auch die Begründung für die Abweichungen vom bisherigen Bescheid zu ersehen.

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

Ungeachtet vorstehender Ausführungen wurde im BP- Bericht - gleichsam als Begründung für die amtswegige Verfügung der Wiederaufnahme der Verfahren - auf die den Feststellungen zugeordneten Textziffern verwiesen, wobei sich der Inhalt der Tz 11 bis 13 einzig und allein in einer Sachverhaltswiedergabe der Feststellungen und den daraus gezogenen rechtlichen Erwägungen erschöpft hat.

Die "Begründung" der gegenständlichen Wiederaufnahmebescheide, welche durch Spruch, Rechtsmittelbelehrung, Nummerierung und Trennstrich klar als eigenständige Bescheide erkennbar sind, erfüllte das Erfordernis einer ausreichenden Begründung zweifellos nicht, zumal darin keinerlei sachliche Vorbringen seitens des Finanzamtes als der gemäß § 305 Abs. 1 BAO für die Entscheidung über die Wiederaufnahme zuständigen Behörde, enthalten waren.

Da aus den angefochtenen Wiederaufnahmebescheiden somit nicht nachvollziehbar war, auf welche neu hervorgekommenen Tatsachen oder auf welches Ergebnis des Verfahrens sich die Wiederaufnahme des Verfahrens stützte, gelangte der Unabhängige Finanzsenat- in Übereinstimmung mit den diesbezüglichen Ausführungen des Mängelbehebungsschriftsatzes - zur Überzeugung dass die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 1999 bis 2002 summa summarum begründungslos und somit zu Unrecht verfügt worden ist.

Da somit das Finanzamt weder einen konkreten Wiederaufnahmegrund angeführt noch das geübte Ermessen begründet hat, erweist sich das diesbezügliche Berufungsbegehren als berechtigt.

Aus vorgenannten Gründen war der Berufung betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Einkommensteuer für die Jahre 1999 bis 2002 stattzugeben und hatte die ersatzlose Aufhebung der bekämpften Wiederaufnahmebescheide zu erfolgen.

2. Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 1999 bis 2002

Durch die in Punkt 1 verfügte Aufhebung der Wiederaufnahmebescheide tritt das Einkommensterverfahren der Jahre 1999 bis 2002 nach der Bestimmung des § 307 Abs. 3 BAO in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat. Die mit diesen Wiederaufnahmebescheiden verbundene Sachbescheide für die Jahre 1999 bis 2002 scheiden damit ex lege aus dem Rechtsbestand aus.

Demzufolge war die gegen die Einkommensteuerbescheide 1999 bis 2002 gerichtete Berufung gemäß § 273 Abs. 1 lit. a BAO als unzulässig geworden zurückzuweisen.

In Ansehung der Ausführungen in Punkten 1 und 2 der Berufungsentscheidung war wie im Spruch zu befinden.

Wien, am 16. Februar 2012