

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter A in der Beschwerdesache X, WAdr., vertreten durch Stb., über die Beschwerde vom 13. Oktober 2014 gegen die Bescheide des Finanzamtes Innsbruck vom 22. September 2014, betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer 2009 bis 2009 sowie betreffend Einkommensteuer 2009 bis 2011, zu Recht erkannt bzw. beschlossen:

1. Der Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer 2009 bis 2011 wird Folge gegeben.
Die angefochtenen Wiederaufnahmbescheide werden ersatzlos aufgehoben.
2. Die Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide 2009 bis 2011 wird mit Beschluss (§ 162 Abs.2 iVm § 278 BAO) als gegenstandslos erklärt.
3. Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 bzw. Abs. 9 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

X (im Folgenden: Bf.) kaufte Ende März 2004 einen Grundstücksanteil samt dem darauf errichteten Hotel „B“ und vermietete das Hotel ab Juni 2004 an die Betreibergesellschaft XX GmbH. Zum Stichtag 1. April 2004 erstellte ein gerichtlich beeideter Bausachverständiger über die Bausubstanz ein Sachverständigengutachten und kam aufgrund des festgestellten Bauzustandes zum Ergebnis, die Restnutzungsdauer betrage 30 Jahre. Ab dem Veranlagungsjahr 2004 führte (neben den Einkünften aus selbständiger Arbeit und Einkünften aus Gewerbebetrieb) die Vermietung des Hotels zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung. Nach deren Inhaltsverzeichnis waren der „Überschussrechnung „B“ zum 31.12.2004“ beigeschlossen dieses Schätzungsgutachten und das „AfA- Verzeichnis“, worin das Gebäude „Hotel B“ unter Übernahme der im Schätzungsgutachten ausgewiesenen Restnutzungsdauer von 30 Jahren mit einem AFA-Satz von 3,33 % abgeschrieben wurde.

Bei den vom Bf. erklärten Einkünften aus Vermietung und Verpachtung der Jahre 2009 bis 2011 erfolgte hinsichtlich des „Gebäudes Hotel B“ die Absetzung für Abnutzung unter Zugrundelegung dieses AfA- Satzes von 3,33 %. Dies zeigen die zusammen mit den jeweiligen Überschussrechnungen eingereichten Afa-Verzeichnisse Konto 210 „Gebäude Hotel B“, in denen der Anschaffungswert, der AfA- Satz, die Afa kumuliert und laufend und der Buchwert am Anfang und am Ende des Kalenderjahres angeführt sind.

Als Ergebnis einer die Jahre 2009 bis 2011 umfassenden Außenprüfung führte der Prüfer in Tz 1 seines Berichtes betreffend „Wiederaufnahme des Verfahrens“ und „steuerliche Auswirkungen“ im Wesentlichen aus, nach den Prüfungsfeststellungen hätten sich keine Anhaltspunkte ergeben, die ein Abgehen von dem bei der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung grundsätzlich zulässigen AfA- Satz von 1,5 % rechtfertigen würden. Der AfA- Satz sei daher von bisher 3,3 % auf 1,5 % zu kürzen. Die getroffenen Feststellungen würden eine Wiederaufnahme des Verfahrens erforderlich machen. Im neuen Sachbescheid sei die sich daraus ergebende AfA- Differenz von jährlich 11.734,50 € den erklärten Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zuzurechnen. Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung lt. BP würden somit 28.738,45 € (2009), 48.226,57 (2010) und 51.258,17 (2011) betragen. Hinsichtlich der Ermessenübung sei der Rechtsrichtigkeit der Vorrang vor der Rechtsbeständigkeit einzuräumen und überdies sei die Abgabendifferenz nicht geringfügig.

Den Prüfungsfeststellungen folgend nahm das Finanzamt mit den Bescheiden vom 22. September 2014 die Verfahren betreffend Einkommensteuer 2009 bis 2011 wieder auf und setzte unter Einbeziehung der jeweils um die AfA- Differenz erhöhten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung die Einkommensteuer 2009 bis 2011 neu fest.

In der Begründung des (jeweiligen) Wiederaufnahmebescheides wurde ausgeführt, die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 1 BAO erfolge aufgrund der Feststellungen der abgabenrechtlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen seien. Daraus sei auch die Begründung für die Abweichungen von den bisherigen Einkommensteuerbescheiden zu sehen. Die Wiederaufnahme würde unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitssgründen (§ 20 BAO) verfügt. Im vorliegenden Fall überwiege das Interesse an der Rechtsrichtigkeit das Interesse auf Rechtsbeständigkeit. Die steuerlichen Auswirkungen könnten auch nicht als bloß geringfügig angesehen werden.

Die im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen (jeweiligen) Einkommensteuerbescheide wurden ihrerseits wiederum wie folgt begründet:

„ Aufgrund der Gesamtauswirkung der Prüfungsfeststellungen ist eine Wiederaufnahme gerechtfertigt. Die vorgenommenen Änderungen lt. Bp- Bericht, ABNr. ZI/13 vom

16.09.2014 stellen eine neue Tatsache dar und begründen somit eine Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2009 (1010, 2011).

Die Wiederaufnahme wurde unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigsgründen (§ 20 BAO) verfügt. Im vorliegenden Fall überwiegt das Interesse an der Rechtsrichtigkeit das Interesse auf Rechtsbeständigkeit. Die steuerlichen Auswirkungen können auch nicht als bloß geringfügig angesehen werden .“

Gegen die Wiederaufnahmebescheide betreffend die Einkommensteuerverfahren 2009 bis 2011 und gegen die (im wiederaufgenommenen Verfahren) ergangen Einkommensteuerbescheide 2009 bis 2011 wendet sich die vorliegende Beschwerde mit dem Vorbringen, die im Betriebsprüfungsbericht genannten, vom Finanzamt als Wiederaufnahmegründe bezeichneten Tatsachen seien im ursprünglichen Verfahren dem Finanzamt (Veranlagung 2004, siehe Erläuterungen zur Überschussrechnung bzw. Anlageverzeichnis und Gutachten beiliegend) vollinhaltlich bekannt gewesen. Unstrittig sei daher, dass durch die Betriebsprüfung keine neuen Tatsachen hervorgekommen seien. In Tz 1 des Prüfungsberichtes wäre die Nutzungsdauer des Gebäudes auf 66 Jahre verlängert worden, während in dem zusammen mit dem Jahresabschluss 2004 vorgelegten Gutachten nach ausführlicher Beschreibung des ausgeführten Baubestandes bzw. des Bauzustandes zum Kaufzeitpunkt die (Rest-)Nutzungsdauer mit 30 Jahren bemessen worden sei. Die Betriebsprüfung sei in keiner Weise auf die Ausführungen im Gutachten bzw. auf die über Aufforderung des Prüfers im Schreiben vom 12. August 2014 gemachten Angaben zur Nutzungsdauer des Gebäudes eingegangen und hätte auch nicht dargelegt, warum dem Gutachten nicht gefolgt werde.

Die Beschwerdevorentscheidung vom 22. Jänner 2015 betreffend Wiederaufnahme der Einkommensteuerverfahren 2009 bis 2011 und Einkommensteuerbescheide 2009 bis 2011 wurde auf folgende Begründung gestützt:

„ Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens betr. ESt 2009 bis 2011: Im Zuge der Prüfungshandlungen konnten neue Erkenntnisse gewonnen werden. In diesem Prüfungsverfahren wurde erstmals der Inhalt des Mietvertrages mit dem Hotelbetreiber der Finanzbehörde zur Kenntnis gebracht. Weiters konnten dort erstmals der tatsächliche Zustand und das Ausmaß der Bausubstanz zur Kenntnis genommen werden. Sohin wurden in diesem Prüfungsverfahren neue Erkenntnisse gewonnen, die aus der Aktenlage so nicht zu erblicken waren.

ESt 2009 bis 2011:

Nach Ansicht der Finanzbehörde erscheint es aus wirtschaftlichen Gründen nicht nachvollziehbar, dass große Investitionen getätigt werden (welche aufgrund der geringen technischen Restnutzungsdauer des Gebäudes laut vorgelegtem Gutachten bei Ablöse nicht werthaltig sein würden) und eine Pacht eingegangen wird, wenn der Bauzustand wie im vorgelegten Gutachten angeführt, aufgrund der technischen Restnutzungsdauer

begrenzte Nutzungsmöglichkeiten ergibt und zudem jährlich gekündigt werden kann. Die Ansetzung einer höheren Nutzungsdauer erscheint daher als angebracht .“

Gegen diese Beschwerdevorentscheidung stellte der Bf. am 18. Dezember 2015 den Antrag auf Entscheidung über die Bescheidbeschwerde durch das Bundesfinanzgericht. Im Vorlageantrag wird nochmals eingewendet, der Wiederaufnahmegrund der neu hervorgekommenen Tatsachen liege deshalb nicht vor, weil das Schätzungsgutachten als Beilage zur Abgabenerklärung 2004 dem Finanzamt übermittelt wurde, in den jährlich vorgelegten Anlagenverzeichnisse ab dem Jahr 2004 das Gebäude „Hotel B“ mit dem AfA- Satz von 3,33 % anstatt 1,5 % abgeschrieben und im Vorwort des Jahresabschlusses 2004 darauf hingewiesen worden sei, dass aufgrund des Schätzungsgutachtens der Absetzung für Abnutzung hinsichtlich dieses Gebäudes ein AfA-Satz von 3,33 % (entspricht einer Restnutzungsdauer von 30 Jahren) zugrunde gelegt wurde. Da der Prüfer keine Unrichtigkeiten im Sachverständigungsgutachten aufgezeigt habe, stehe die Schlüssigkeit des Gutachtens und damit die Restnutzungsdauer außer Streit.

Über die Beschwerde hat das Bundesfinanzgericht erwogen:

A) Bescheide vom 22. September 2014 betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer 2009 bis 2011

1. Gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO idgF. kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren auf Antrag einer Partei oder von Amts wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Bei einer Beschwerde gegen eine Wiederaufnahme von Amts wegen durch das gemäß § 305 Abs. 1 BAO zuständige Finanzamt ist die Sache, über welche das Bundesfinanzgericht gemäß § 279 Abs. 1 BAO zu entscheiden hat, nur die Wiederaufnahme aus den vom Finanzamt herangezogenen Gründen, also jene wesentlichen Sachverhaltselemente, die das Finanzamt als „Wiederaufnahmegrund“ beurteilt hat. Unter Sache ist in diesem Zusammenhang die Angelegenheit zu verstehen, die den Inhalt des Spruches des Bescheides des Finanzamtes gebildet hat. Bei einem verfahrensrechtlichen Bescheid, wie dem der Wiederaufnahme des Abgabenverfahrens, 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.

Aufgabe des Bundesfinanzgerichtes bei der Entscheidung über eine Beschwerde gegen die amtswegige Wiederaufnahme ist es daher zu prüfen, ob dieses Verfahren aus den vom Finanzamt herangezogenen Gründen wiederaufgenommen werden durfte. Liegt der vom Finanzamt herangezogene Wiederaufnahmegrund nicht vor oder hat das Finanzamt die Wiederaufnahme tatsächlich auf keinen Wiederaufnahmegrund gestützt, muss das Bundesfinanzgericht den vor ihm bekämpften Wiederaufnahmebescheid des Finanzamtes ersatzlos aufheben (vgl. VwGH 22.11.2012, 2012/15/0172, VwGH 20.01.2015, 2012/15/0030, VwGH 22.07.2015, 2011/13/0067).

2. Die maßgeblichen Wiederaufnahmegründe sind in der Begründung des Wiederaufnahmebescheides anzuführen bzw. müssen auf sonstige Weise daraus (z. B. durch Verweis auf einen Betriebsprüfungsbericht) zu entnehmen sein. Diesbezüglich ist es Aufgabe des Finanzamtes, die von ihm verfügte Wiederaufnahme durch unmissverständliche Hinweise darauf zu begründen, welche Tatsachen oder Beweismittel auf welche Weise neu hervorgekommen sind (VwGH 30.09.1987, 87/13/0006). Die Begründung von Verfügungen der Wiederaufnahme hat nicht nur die entsprechenden Wiederaufnahmegründe, sondern auch die zeitliche Abfolge des Bekanntwerdens der maßgeblichen Tatsachen und Beweismittel darzustellen (VwGH 17.10.1984, 84/13/0054). Eine derart konkretisierte Bezeichnung des Wiederaufnahmegrundes ist nicht zuletzt deshalb notwendig, weil nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (z. B. VwGH 29.01.2015, 2012/15/0030) damit die zu entscheidende „Sache“ iSd § 279 abs. 1 BAO bestimmt/begrenzt wird, wobei das Bundesfinanzgericht bei seiner Entscheidung dann lediglich zu prüfen und zu beurteilen hat, ob die vom Finanzamt angeführten Gründe die verfügte Wiederaufnahme rechtfertigen oder nicht.

3. An Sachverhalt liegt dem Beschwerdefall zugrunde, dass der Bf. im März 2004 die Grundanteile samt darauf errichtetem Hotel „B“ gekauft hat. Das Hotel wird seit Juni 2004 an die XX GmbH vermietet, welche das Hotel betreibt. Ab dem Jahr 2004 erklärt der Bf. (neben anderen Einkünften) auch Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung bezüglich der Vermietung des „Hotels „B“. Laut Inhaltsverzeichnis der Überschussrechnung 2004 war dieser ein Anlagenverzeichnis 2004 und ein zum Bewertungsstichtag 1. April 2004 erstelltes Schätzungsgutachten eines gerichtlich beeideten und gerichtlich zertifizierten Bausachverständigen über die zu erwartende Restnutzungsdauer des Objektes beigeschlossen. Der Sachverständige gelangte darin unter Darlegung der dafür sprechenden Gründe zum Befund, die Restnutzungsdauer des gesamten Objektes würde 30 Jahre betragen. Der ab dem Veranlagungsjahr 2004 jährlichen eingereichten Überschussrechnung war ein AfA-Verzeichnis beigeschlossen, welches hinsichtlich des Gebäudes Hotel B (Konto 210) jeweils folgende Angaben enthielt: Kaufpreis, Anschaffungsdatum, Anschaffungswert, %, AfA kumuliert, AfA laufend, Buchwert 01.01. des Veranlagungsjahres, Buchwert 31.12. des Veranlagungsjahres. Aus dem

jährlichen Anlagenverzeichnis geht hervor, dass für das Gebäude Hotel B (abgeleitet von der Restnutzdauer laut Schätzungsgutachten) als Absetzung für Abnutzung 3,33 % des Anschaffungswertes geltend gemacht wird. Im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung, deren einzige Prüfungsfeststellung die Änderung des AfA- Satzes von 3,33 % auf den bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung grundsätzlich zulässigen AfA- Satz des Gebäudes in Höhe von 1,5 % und die sich daraus ergebenen steuerlichen Auswirkungen bildete, wurde (neben der Ermessensübung) der Wiederaufnahmegrund der neu hervorgekommenen Tatsache wie folgt begründet:

„ Aufgrund der Gesamtauswirkungen der Prüfungsfeststellungen ist eine Wiederaufnahme gem. § 303 BAO gerechtfertigt. Die Feststellung, dass keine Anhaltspunkte beim Gebäude B laut Ansicht der Betriebsprüfung gegeben sind, die eine höhere Abschreibung bei der Einkunftsart V & V rechtfertigen würde, stellt eine neue Tatsache dar und begründet somit die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2009 bis 2011.“

Mit den Bescheiden vom 22. September 2014 nahm das Finanzamt die Verfahren betreffend Einkommensteuer 2009 bis 2011 wieder auf und setzte die Einkommensteuer dieser Jahre unter Übernahme der Prüfungsfeststellungen, somit unter Abänderung des AfA- Satzes für das Gebäude auf nunmehr 1,5 %, neu fest. Begründend verwies das Finanzamt auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen seien.

4. Wie oben bereits ausgeführt ist es Aufgabe des Bundesfinanzgerichtes bei der Entscheidung über eine Beschwerde gegen den Bescheid betreffend die amtswegige Wiederaufnahme durch ein Finanzamt zu prüfen, ob dieses Verfahren aus den vom Finanzamt gebrauchten Gründen wiederaufgenommen werden durfte. Liegt der vom Finanzamt angenommen Wiederaufnahmegrund nicht vor oder hat das Finanzamt die Wiederaufnahme tatsächlich auf keinen Wiederaufnahmegrund gestützt, muss das Bundesfinanzgericht den vor ihm bekämpften Wiederaufnahmebescheid des Finanzamtes ersatzlos beheben (siehe nochmals VwGH 29.01.2015, 2012/15/0030, VwGH 22.07.2015, 2011/13/0067).

Das Finanzamt hat zur Begründung des Wiederaufnahmebescheides auf die Feststellungen der Außenprüfung verwiesen, die aus der aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen seien. Daraus geht mit aller Deutlichkeit hervor, dass das Finanzamt die verfügte Wiederaufnahme auf den Wiederaufnahmegrund gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO (sogenannte „Neuerungstatbestand“) gestützt hat.

Es ist nicht rechtswidrig, in der Begründung eines Bescheides auf unzweifelhaft der Partei zugegangene Schriftstücke Bezug zu nehmen. Dass ein derartiger Verweis zulässig ist, entspricht ständiger VwGH- Rechtsprechung (VwGH 27.05.1998, 95/13/0282 und VwGH 22.11.2012, 2012/15/0172). Wenn daher das Finanzamt die beschwerdegegenständlichen Wiederaufnahmebescheide schlussendlich mit dem

Verweis auf den Prüfungsbericht bzw. Niederschrift begründet hat, dann kommt dem Umstand entscheidungsrelevante Bedeutung zu, ob im Prüfungsbericht bzw. in der Niederschrift die „neu hervorgekommenen Tatsachen“ dargetan wurden, denn nur dann wird durch den erfolgten Verweis der maßgebliche Wiederaufnahmegrund angeführt und dadurch die angefochtenen Wiederaufnahmebescheide begründet. Entscheidend ist im Beschwerdefall daher, ob im Prüfungsbericht oder in der Niederschrift solche Tatumstände festgehalten sind, die dem Finanzamt zum Zeitpunkt der vormaligen Bescheiderlassung noch nicht bekannt waren und somit als im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommene Tatsache die vorgenommene Wiederaufnahme gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO rechtfertigen.

5. Maßgebend ist somit, ob dem Finanzamt in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass es schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können (siehe Ritz, BAO, Kommentar5, Rz 24 zu § 303 BAO und VwGH 23.02.2010, 2006/15/0314, VwGH 29.07.2010, 2006/15/0006, VwGH 31.05.2011, 2009/15/0135, VwGH 19.09.2013, 2011/15/0157 und VwGH 28.02.2012, 2012/15/0005). Tatsachen sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände (VwGH 26.01.1999, 98/14/0038, VwGH 26.07.2000, 95/14/0094); also Sachverhaltselemente, die bei entsprechender Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis (als vom Bescheid zum Ausdruck gebracht) geführt hätten, etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen, Eigenschaften (z. B. VwGH 19.11. 1998, 96/15/0148, VwGH 26.07.2000, 95/14/0094, VwGH 21.11.2007, 2006/13/0107 und VwGH 26.02.2013, 2010/15/0064).

Für die Frage des Vorliegens des Wiederaufnahmegrundes der „neu hervorgekommenen Tatsachen“ ist daher jener Kenntnisstand entscheidend, den das Finanzamt zum Zeitpunkt der Erlassung der wiederaufgenommenen Einkommensteuerbescheide hatte. Diesbezüglich ergibt sich aus der Aktenlage, dass den Einkommensteuererklärungen für 2009 bis 2011 jeweils als Anhang die Überschussrechnungen „B“ beigeschlossen waren. Das darin inkludierte AfA- Verzeichnis enthält unter „Konto 210 Gebäude Hotel B“ folgende am Beispiel Jahr 2009 aufgezeigte Angaben:

“

| Text | Datum | Ansch.Wert EUR | % | Afa kumuliert AfA laufend | Bucherwert 01.01.2009 EUR | Buchwert 31.12.2009 EUR |
|-------------------------------------|------------|-------------------|------|------------------------------|---------------------------------|-------------------------------|
| 1.Kaufpreis lt. Vertrag WH, 6100 | 01.04.2004 | 310.043,00 | 3,33 | 62.008,62 10.334,77 | 258.369,15 | 248.034,38 |

Demzufolge kann sachverhaltsmäßig kein Zweifel daran bestehen, dass mit den Einkommensteuererklärungen für 2009 bis 2011 samt Beilagen (insbesondere Überschussrechnung samt Anlagenverzeichnis) hinsichtlich des Gebäudes Hotel B die AfA- Bemessungsgrundlage (Anschaffungskosten), der AfA- Satz von 3,33 %, die AfA kumuliert und laufend und die Buchwerte zum Beginn und zum Ende des jeweiligen Kalenderjahres dem Finanzamt offen gelegt wurden. Dem Finanzamt war somit- wie die Beschwerde zutreffend bemerkt- durchaus bekannt, dass die geltend gemachte Absetzung 3,33 % der Bemessungsgrundlage ausmacht. Bei der Beurteilung, ob neu hervorgekommene Tatsachen und Beweismittel vorliegen, kommt es nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH 29.09.2004, 2001/13/0135 mwN) auf den Wissenstand (auf Grund der Abgabenerklärung und ihrer Beilagen) im jeweiligen Veranlagungsjahr an. Obzwar nach dem Inhaltsverzeichnis der Überschussrechnung 2004 (= Jahr der Anschaffung und erstmaligen Vermietung des Hotels) jenes Sachverständigengutachten, worin als dessen abschließender „Befund“ die Restnutzungsdauer mit 30 Jahren angegeben und welches in der Folge dann dem laufend angewandten AfA- Satz von 3,33 % zugrunde gelegt wurde, ausschließlich der Einkommensteuererklärung 2004 beigeschlossen war und damit dem Finanzamt für dieses Veranlagungsjahr zur Kenntnis gebracht wurde, ändert dieser Tatumstand an der für den Beschwerdefall entscheidungsrelevanten Beurteilung des im jeweiligen Veranlagungsjahr bestehenden Wissenstandes deshalb nichts, war doch dem Finanzamt aus dem Anlagenverzeichnis der für die Veranlagungsjahre 2009 bis 2011 vorliegenden jeweiligen Überschussrechnungen die AfA- Bemessungsgrundlage und der geltend gemachte AfA-Satz von 3,33 % bekannt. Bedenkt man noch weiter, dass im Anlagenverzeichnis außerdem die AfA- Bemessungsgrundlage (Anschaffungskosten), der jährliche AfA- Betrag, die kumulierte AfA und die Buchwerte zu Beginn und zu Ende des Kalenderjahres angegeben wurden, dann konnte das Finanzamt für die jeweiligen Veranlagungsjahre und damit auch für die Streitjahre 2009 bis 2011 unzweifelhaft aus den Angaben im jährlich vorgelegten AfA- Verzeichnis mit aller Deutlichkeit erkennen, dass hinsichtlich des Gebäudes Hotel B der abgesetzte AfA- Betrag 3,33 % der Anschaffungskosten ausmacht (vgl. VwGH 23.09.2005, 2002/15/0001). Im Übrigen wäre das Finanzamt (wenn dies nicht ohnehin geschehen ist) nicht daran gehindert gewesen, jenes Sachverständigengutachten als sogenannten „Dauerbeleg“ zu behandeln um damit jene Grundlage, auf die der im Anlagenverzeichnis offen gelegte AfA- Satz letztlich zurückgeht, für die nachfolgenden Veranlagungsjahre speziell evident zu halten.

6. Hat das Finanzamt die mit dem angefochtenen Bescheid verfügte Wiederaufnahme der Einkommensteuerverfahren auf das Vorliegen des Neuerungstatbestandes gestützt, wobei (zulässigerweise) zur Begründung dieses Wiederaufnahmegrundes auf den Prüfungsbericht bzw. auf die Niederschrift verwiesen wurde, dann verbleibt dem Bundesfinanzgericht abstellend auf den laut den obigen Ausführungen dem Finanzamt im jeweiligen Veranlagungsjahr 2009 bis 2011 insbesondere auf Grund des jährlichen

Anlagenverzeichnisses unstrittig offen gelegten und bekannten Wissenstandes lediglich noch Folgendes zu beurteilen. Wurden im Prüfungsbericht bzw. in der Niederschrift solche Tatumstände (Sachverhaltselemente) festgehalten, die dem Finanzamt im Zeitpunkt der Erlassung der wiederaufgenommenen Einkommensteuerbescheide noch nicht bekannt waren und damit als neu hervorgekommene Tatsachen die mit den angefochtenen Bescheiden verfügte Wiederaufnahme begründen und rechtfertigen.

Weder der Prüfungsbericht noch die Niederschrift enthalten konkrete und nachvollziehbar festgestellte Tatumstände (nämlich erstmals festgestellte Sachverhaltselemente betreffend Bauzustand bzw. Bausubstanz, betreffend behaupteter Setzungen) die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zum Ergebnis führen, entgegen dem AfA-Verzeichnis betrage die Restnutzungsdauer des Hotelgebäudes 66 Jahre und der AfA-Satz 1,5 %. Mit den im Befund des Schätzungsgutachtens erwähnten speziellen Baugegebenheiten, welche der Gutachter zur Begründung der Restnutzungsdauer von 30 Jahren ins Treffen führte, hat sich der Prüfer nicht im gebotenen Ausmaß kritisch auseinandergesetzt bzw. hat deren Vorliegen nicht schlüssig widerlegt. Im Prüfungsbericht wurde vielmehr allgemein festgehalten, dass bei der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung grundsätzlich ein AfA- Satz für die Nutzung des Gebäudes in Höhe von 1,5 % zulässig sei. Das Vorliegen des herangezogenen Wiederaufnahmegrundes wurde (neben der Begründung des Ermessens) wie folgt begründet:

„ Aufgrund der Gesamtauswirkungen der Prüfungsfeststellungen ist eine Wiederaufnahme gem. § 303 BAO gerechtfertigt. Die Feststellung, dass keine Anhaltspunkte beim Gebäude B laut Ansicht der Betriebsprüfung gegeben sind, die eine höhere Abschreibung bei der Einkunftsart V & V rechtfertigen würde, stellt eine neue Tatsache dar und begründet somit die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2009 bis 2011.“

Durch diesen Ausführungen werden jedoch in keiner Weise jene konkreten „Anhaltspunkte“ dargestellt und angeführt, welche anlässlich der Außenprüfung hinsichtlich z. B. Bauzustand, Bausubstanz, Gebäudesetzungen überhaupt festgestellt wurden. Die Niederschrift führt hinsichtlich des Bauzustandes an, dass in den Jahren 2004 bis 2006 keine größeren Umbauten und Sanierungsarbeiten durchgeführt worden seien, welche eine höhere Nutzungsdauer zulassen würden. Erst im Jahr 2013 sei eine größere Investition durch die Betreibergesellschaft erfolgt. Es handle sich um eine Generalsanierung des rechten Hoteltraktes. Auch die Niederschrift enthält somit nicht jene neu hervorgekommenen Tatumstände (Sachverhaltselemente), welche eine Wiederaufnahme der Einkommensteuerverfahren schlüssig zu begründen vermögen.

Aber auch aus der eingangs zitierte Begründung der Beschwerdevorentscheidung kann für den Standpunkt des Finanzamtes aufgrund nachstehender Überlegungen nichts gewonnen werden. Die erstmalige Kenntnis vom Inhalt des Mietvertrages mit dem Hotelbetreiber erbringt keinen stichhaltigen Tatumstand dafür, dass die Restnutzungsdauer nicht 30 sondern 66 Jahre betrage. Diesbezüglich ist nämlich zu bedenken, dass laut Niederschrift die Generalsanierung durch die Betreibergesellschaft

unzweifelhaft erst im Jahr 2013 und damit nach den Streitjahren erfolgte. Weiters ist noch darauf hinzuweisen, dass laut Mietvertrag die Mieterinvestitionen bei Beendigung des Mietverhältnisses zum Verkehrswert bzw. mindestens zum Buchwert abzulösen waren, weshalb diese Investitionen durchaus werthaltig waren. Im Übrigen sollte diesbezüglich nicht unerwähnt bleiben, dass der Bf. zu 75 % an der Betreibergesellschaft als Gesellschafter beteiligt ist und bis zum 1. Juli 2015 deren selbständige vertretender Geschäftsführer war. Auch das Argument, im Zuge der Außenprüfung "konnte *erstmalig der tatsächliche Zustand und das Ausmaß der Bausubstanz zur Kenntnis genommen werden*" vermag den Wiederaufnahmegrund nicht zu begründen, wird doch damit in keiner Weise angeführt, zu welchen konkreten Auswirkungen die Kenntnis dieser Tatumstände bei der Festlegung der Restnutzungsdauer und des AfA- Satzes überhaupt führten. Außerdem vertritt zumindest ein Teil der Lehre (siehe Ritz, BAO Kommentar5, Rz. 3 zu § 307 BAO) die Ansicht, die fehlende Angabe der Wiederaufnahmegründe in dem mit Beschwerde angefochtenen Wiederaufnahmbescheid ist in der Beschwerdevorentscheidung nicht "nachholbar" .

7. Aus dem Vorgesagten folgt für die Entscheidung dieses Beschwerdefalles, dass vom Finanzamt mit dem Verweis auf den Prüfungsbericht bzw. auf die Niederschrift die erfolgte Wiederaufnahme nicht durch die Angabe des gebrauchten Wiederaufnahmegrundes nachvollziehbar begründet wurde. Weder aus dem Prüfungsbericht noch aus der Niederschrift ergeben sich hinsichtlich des Bauzustandes des Hotelgebäudes jene neu hervorgekommenen Tatsachen (Sachverhaltselemente), welche konkret ins Treffen geführt werden um aufzuzeigen/darzulegen, dass bei deren entsprechender Berücksichtigung von einer Restnutzungsdauer des Hotelgebäudes von 66 Jahren und von einem AfA- Satz von 1,5 % auszugehen ist. Diesen Wiederaufnahmbescheiden fehlt letztlich eine diesbezüglich tragende Begründung des herangezogenen Wiederaufnahmegrundes, der die Wiederaufnahme der Einkommensteuerverfahren 2009 bis 2011 rechtfertigt. Spruchgemäß waren deshalb die angefochtenen Wiederaufnahmbescheide ersatzlos zu beheben.

B) Einkommensteuerbescheide 2009 bis 2011 vom 22. September 2014

1. Gemäß § 307 Abs. 3 BAO tritt durch die Aufhebung des die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheides das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat.

Wird einer Bescheidbeschwerde gegen einen die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheid (§ 307 Abs. 1) entsprochen, so ist nach § 261 Abs. 2 BAO idF AbgÄG 2014, BGBI. I Nr. 13/2014 eine gegen die Sachentscheidung (§ 307 Abs. 1) gerichtete Bescheidbeschwerde mit Beschwerdevorentscheidung (§ 262) oder mit Beschluss (§ 278) als gegenstandslos zu erklären.

2. An Sachverhalt ist davon auszugehen, dass mit dem zeitgleich ergangenen BFG- Erkenntnis den Bescheidbeschwerden gegen die Wiederaufnahmebescheide durch Aufhebung dieser Bescheide entsprochen wurde. Durch die Aufhebung der Wiederaufnahmebescheide treten gemäß § 307 Abs. 3 BAO die Verfahren in die Lage zurück, in denen sie sich vor ihrer Wiederaufnahme befunden haben. Die angefochtenen Einkommensteuerbescheide 2009 bis 2011 gehören als Folge der Aufhebung der Wiederausnahmebescheide somit nicht mehr dem Rechtsbestand an.

3. Sind die im wiederaufgenommenen Verfahren ergangenen Einkommensteuerbescheide 2009 bis 2011 mit Aufhebung der Wiederaufnahmebescheide aus dem Rechtsbestand ausgeschieden, dann liegen die Tatbestandsvoraussetzungen dafür vor, dass gemäß § 261 Abs. 2 BAO die Bescheidbeschwerden gegen die Einkommensteuerbescheide 2009 bis 2011 mit Beschluss (§ 278 BAO) als gegenstandlos zu erklären sind. Über die Beschwerden gegen die Einkommensteuerbescheide 2009 bis 2011 war daher spruchgemäß abzusprechen.

Zulässigkeit der Revision

Eine ordentliche Revision ist gemäß Artikel 133 Abs. 4 bzw. Abs. 9 B- VG unzulässig, war doch mit diesem Erkenntnis bzw. Beschluss keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung zu lösen. Durch die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (z. B. E 22.07.2015, 2011/13/0067) ist ausreichend geklärt, dass bei Nichtvorliegen des vom Finanzamt angenommenen Wiederaufnahmegrundes der angefochtene Wiederaufnahmebescheid ersatzlos zu beheben ist. Hingegen ist die Beurteilung, ob Tatsachen neu hervorgekommen und damit der vom Finanzamt herangezogene Neuerungstatbestand gegeben ist, eine auf Sachverhaltsebene abzuklärende Tatfrage.

Der Beschluss über die Gegenstandsloserklärung der Beschwerden gegen die Einkommensteuerbescheide 2009 bis 2011 war hingegen zwingende Folge der erfolgten Aufhebung der Wiederaufnahmebescheide.

Innsbruck, am 3. August 2016