



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Berufungswerber, Adresse, vom 24. April 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land, vertreten durch A, vom 30. März 2009 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Umsatzsteuer 2007 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer 2007 wird aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Im Zuge einer von der Betriebsprüfung beim Berufungswerber durchgeführten Nachschau wurde die Auffassung vertreten, dass für ein am 8. August 2007 zugelassenes Fahrzeug, welches aus Deutschland nach Österreich verbracht wurde, keine Normverbrauchsabgabe entrichtet worden sei. Im Zusammenhang mit der Umsatzsteuer 2007 wurden keine Feststellungen getroffen. Das Finanzamt erließ in der Folge am 30. März 2009 – nach Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO von Amts wegen – einen neuen Sachbescheid betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2007. Im Sachbescheid wurde begründend ausgeführt, dass das in der Niederschrift genannte Kraftfahrzeug ohne Entrichtung der österreichischen Umsatzsteuer nach Österreich verbracht wurde. Durch die

unternehmerische Nutzung wäre die Umsatzsteuer in Österreich zu entrichten (innergemeinschaftlicher Erwerb).

Die Begründung des Bescheides über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer 2007 lautet wie folgt:

„Die Wiederaufnahme erfolgt unter Bedachtnahme auf das Ergebnis der durchgeführten abgabenbehördlichen Ermittlungen und der sich daraus ergebenden Gesamtauswirkung. Im vorliegenden Fall können die steuerlichen Auswirkungen nicht als geringfügig angesehen werden. 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.“

Gegen den Bescheid betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Umsatzsteuer 2007 erhob der Berufungswerber fristgerecht Berufung.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 6. Mai 2009 wurde die Berufung betreffend Wiederaufnahme Umsatzsteuer als unbegründet abgewiesen und ausgeführt, die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer 2007 sei aufgrund der neu hervorgekommen Tatsache, dass ein innergemeinschaftlicher Erwerb eines KFZ vorliege, erfolgt.

Der Berufungswerber stellte am 4. Juni 2009 den Antrag, die Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz vorzulegen und beantragte die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung. Mit Schreiben vom 4. September 2012 zog der Berufungswerber den Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung zurück.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist die Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen 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. Allfälliges Verschulden der Behörde an der Nichtausforschung von Sachverhaltselementen schließt die

amtswegige Wiederaufnahme nicht aus (vgl. Ritz, BAO, 4. überarbeitete Auflage, § 303 Tz 16).

Nach der Bestimmung des § 307 Abs. 1 BAO ist mit dem die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheid unter gleichzeitiger Aufhebung des früheren Bescheides die das wiederaufgenommene Verfahren abschließende Sachentscheidung zu verbinden.

Wie jeder andere Bescheid bedarf auch der die Wiederaufnahme des Verfahrens verfügende Bescheid einer Begründung (siehe § 93 BAO).

Diese Begründung hat die Wiederaufnahmegründe, also die Tatsachen und Beweise anzugeben, die neu hervorgekommen sind. Weiters muss auch die Qualifikation dieser Umstände als bedeutsam für den anders lautenden Spruch des neuen Sachbescheides dargelegt werden. Neben diesen zwei Erfordernissen hat die Begründung auch die für die Ermessensentscheidung maßgebenden Umstände zu enthalten (siehe Ritz, BAO-Kommentar 4. Auflage, RZ 3 zu § 307 und die dort zitierte Judikatur, sowie Stoll, Bundesabgabenordnung, Kommentar, 2943, Orac 1994).

Eine bloß schematische, floskelhafte Begründung, die auf die individuellen Verhältnisse des konkreten Falles nicht Bedacht nimmt und sich in ihrer Allgemeinheit auf jeden anderen Fall anwenden ließe, ist dabei nicht ausreichend. Allerdings wird die Begründung des Ermessens dann nicht fehlerhaft sein, wenn in Fällen einer offensichtlichen Verletzung der Anzeige- Offenlegungs- und Wahrheitspflicht die Zweckmäßigkeit der Wiederaufnahme des Verfahrens mit dem Interesse der Allgemeinheit an der Gleichmäßigkeit der Besteuerung begründet und zudem dargelegt wird, dass auch unter dem Gesichtspunkt der Billigkeit (welches Tatbestandsmerkmal sich auf die Interessen des Abgabepflichtigen bezieht) in Anbetracht der Rechtsverletzung des Abgabepflichtigen die gebotene Interessensabwägung zu einem Übergewicht der Gründe der Zweckmäßigkeit der Wiederaufnahme und damit zu einer Richtigstellung der Besteuerung geführt hat (vgl. Stoll, aaO, S 2944).

Der Wiederaufnahmebescheid und der neue Sachbescheid sind nach der oben angeführten Gesetzesbestimmung zwar miteinander zu verbinden, es handelt sich jedoch rechtlich um zwei voneinander getrennte Bescheide, die jeder für sich zu begründen ist und die auch jeder für sich einer Berufung zugänglich ist (siehe Ritz, aaO, RZ 7 zu § 307).

Laut Ritz, aaO, § 307 Tz 3, sind die Wiederaufnahmegründe in der Begründung zum Wiederaufnahmebescheid ausdrücklich anzuführen. Die Begründung zur Verfügung der Wiederaufnahme hat nicht nur die entsprechenden Wiederaufnahmegründe anzugeben, sondern auch die zeitliche Abfolge des Bekanntwerdens der maßgeblichen Tatsachen und Beweismittel darzustellen (VwGH 17.10.1984, 84/13/0054). Dies ist nicht zuletzt deshalb notwendig, weil sich nach ständiger Judikatur des VwGH (VwGH 14.5.1991, 90/14/0262; 12.4.1994, 90/14/0044; 21.6.1994, 91/14/0165; 21.7.1998, 93/14/0187, 0188; 30.11.1999, 94/14/0124) die Berufungsbehörde bei der Erledigung der gegen die Verfügung der Wiederaufnahme gerichteten Berufung auf keine neuen Wiederaufnahmegründe stützen kann. Sie hat lediglich zu beurteilen, ob die von der Abgabenbehörde erster Instanz angeführten Gründe eine Wiederaufnahme rechtfertigen (VwGH 16.11.2006, 2006/14/0014). Die fehlende Angabe der Wiederaufnahmegründe in der Begründung des angefochtenen WA-Bescheides ist in der Berufungsentscheidung nicht "nachholbar". Weiters hat die Begründung die für die Ermessensübung maßgebenden Überlegungen zu enthalten (vgl. VwGH 21.3.1996, 94/15/0085; 9.7.1997, 96/13/0185).

Gemäß § 289 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde zweiter Instanz - außer in den Fällen des Abs. 1 - immer in der Sache selbst zu entscheiden.

Sie ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung ihre Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde erster Instanz zu setzen und sie kann demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abändern, aufheben oder die Berufung als unbegründet abweisen.

Wie bereits dargestellt, ist die Wiederaufnahme von Amts wegen nur aus den im Gesetz angeführten Wiederaufnahmegründen zulässig.

Welche gesetzlichen Wiederaufnahmegründe durch einen konkreten Sachverhalt als verwirklicht angesehen und daher als Gründe zur Wiederaufnahme des Verfahrens herangezogen werden, bestimmt bei der Wiederaufnahme von Amts wegen jedoch die gemäß § 305 Abs. 1 BAO für die Entscheidung über die Wiederaufnahme zuständige Behörde.

Daraus folgt, dass Sache, über die die Abgabenbehörde zweiter Instanz gemäß § 289 Abs. 2 BAO selbst zu entscheiden hat, bei einer Berufung der Partei gegen eine Wiederaufnahme von Amts wegen durch das gemäß § 305 Abs. 1 BAO zuständige Finanzamt, nur die Wiederaufnahme aus den vom Finanzamt herangezogenen Gründen sein kann. Das sind jene wesentlichen Sachverhaltsmomente, die das Finanzamt als Wiederaufnahmegrund beurteilt hatte.

Unter "Sache" ist in diesem Zusammenhang die Angelegenheit zu verstehen, die den Inhalt des Spruches des Bescheides der Abgabenbehörde erster Instanz gebildet hatte. Bei einem verfahrensrechtlichen Bescheid, wie dem der Wiederaufnahme des Abgabenverfahrens von Amts wegen, wird die Identität der Sache, über die erstinstanzlich 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. Die Rechtsmittelbehörde darf die Wiederaufnahme daher nicht auf Grund von Tatsachen bestätigen, die vom Finanzamt nicht herangezogen wurden. Sie darf nur die von der die Wiederaufnahme verfügenden Behörde geprüften und herangezogenen Gründe (die verfahrensbestimmend gewesenen gleichen tatsächlichen Grundlagen) einer anderen rechtlichen Wertung unterziehen.

Aufgabe der Berufungsbehörde bei Entscheidung über ein Rechtsmittel gegen die amtswegige Wiederaufnahme durch das Finanzamt ist daher, zu prüfen, ob dieses das Verfahren aus den von ihm gebrauchten Gründen wiederaufnehmen durfte. Nicht geprüft werden darf jedoch, ob die Wiederaufnahme auch aus anderen Wiederaufnahmegründen zulässig gewesen wäre. Die Beschränkung der Berufungsbehörde auf die - auf diese Weise zu beurteilende - Sache erster Instanz schließt somit aus, dass die Abgabenbehörde zweiter Instanz neue Wiederaufnahmegründe einführt und dadurch an Stelle der Behörde, die gemäß § 305 Abs.1 BAO für die Wiederaufnahme zuständig ist, aus anderen Gründen die Wiederaufnahme bewilligt.

Verstößt die Berufungsbehörde gegen diese Beschränkung auf die Sache des Berufungsverfahrens, belastet sie ihren Bescheid mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit. Liegt der vom Finanzamt angenommene Wiederaufnahmegrund nicht vor oder hat dieses die Wiederaufnahme tatsächlich auf keinen Wiederaufnahmegrund gestützt, muss die Berufungsbehörde daher den vor ihr angefochtenen Wiederaufnahmebescheid des Finanzamtes ersatzlos beheben.

In der Folge ist es dann dem Finanzamt überlassen, ob es allfällige andere Wiederaufnahmegründe aufgreift und zu einer (neuerlichen) Wiederaufnahme heranzieht. Dass die Berufungsbehörde keine "neuen" Wiederaufnahmegründe einführen darf, ist auch durch die zeitliche Begrenzung der Wiederaufnahme, wie sie sich aus § 304 BAO ergibt, geboten. Auch kann wohl in erster Linie nur die gemäß § 305 Abs. 1 BAO zuständige Behörde beurteilen, welche Tatsachen und Beweismittel ihr anlässlich der seinerzeitigen

Sachentscheidung noch nicht bekannt waren (vgl. VwGH, 14.5.1991, 90/14/0262; 30.11.1999, 94/14/0124; 2.2.2000, 97/13/0199; Stoll, aaO S 2803).

Überträgt man diese Ausführungen auf den gegenständlichen Berufungsfall, so ergibt sich Folgendes:

Der Wiederaufnahmebescheid weist als Begründung ausschließlich die inhaltsleere Floskel auf, wonach die Wiederaufnahme unter Bedachtnahme auf das Ergebnis von abgabenbehördlichen Ermittlungen erfolgt sei. Der Bescheid beinhaltet somit überhaupt keine Wiederaufnahmegründe, sondern nur einen standardisierten Text ohne spezifische Ausführungen. Aus dem bekämpften (Wiederaufnahme-) Bescheid ist nicht ersichtlich, aus welchen Gründen das Finanzamt die Wiederaufnahme des Verfahrens verfügt hat. Das Finanzamt verabsäumte jedoch in seiner Begründung der Wiederaufnahmebescheide, die "neu hervorgekommenen Tatsachen" und das "sonstige Ergebnis des Verfahrens" dezidiert zu benennen und diese näher auszuführen. Da aus dem angefochtenen Bescheid somit nicht nachvollziehbar ist, auf welche neu hervorgekommenen Tatsachen oder auf welches Ergebnis des Verfahrens sich die Wiederaufnahmen der Verfahren stützen, erfolgte die Wiederaufnahme in Wahrheit ohne Begründung durch das Finanzamt.

Hieran kann auch die Begründung zu dem (Sach-)Bescheid betreffend Umsatzsteuer nichts ändern, da der Begründungsmangel des bekämpften Bescheides auf Grund eines fehlenden Verweises in diesem auf die angeführten Begründungsausführungen im Sachbescheid nicht nachgeholt werden kann.

In der Begründung des neuen Sachbescheids betreffend Umsatzsteuer 2007 findet sich zwar ein Wiederaufnahmegrund, nämlich dass das in der am 23. März 2009 aufgenommenen Niederschrift genannte Fahrzeug ohne Entrichtung der österreichischen Umsatzsteuer nach Österreich verbracht worden sei. Im Übrigen ist der Niederschrift der von der Betriebsprüfung vorgenommenen Nachschau nicht zu entnehmen, welche Tatsachen oder Beweismittel im Zuge der Nachschau neu hervorgekommen seien.

Diese Begründung ist aber hinsichtlich der Beurteilung des Wiederaufnahmebescheides ohnehin irrelevant, da es sich um zwei gesondert anfechtbare Bescheide handelt, die jeder für sich den notwendigen Anforderungen entsprechen muss. In der Begründung zum Wiederaufnahmebescheid findet sich keinerlei Hinweis bzw. Verweis darauf, dass sich die

Wiederaufnahmegründe (neu hervorgekommene Tatsachen) aus der Begründung zum Sachbescheid ergeben würden bzw. in der Begründung zu diesem angeführt und konkretisiert würden. Daher kann der Begründungsteil im Sachbescheid auch nicht Bestandteil der Begründung des Wiederaufnahmebescheides geworden sein (vgl. auch RV/0815-W/06 betreffend Aufhebung gemäß § 299 BAO sowie RV/0245-S/07). Durch Zitieren eines Gesetzeswortlautes (wie im gegenständlichen Fall in der Begründung zum WA-Bescheid § 303 Abs. 4 BAO) werden lediglich Tatbestandsmerkmale angeführt, deren Verwirklichung Voraussetzung für die Anwendbarkeit einer zitierten Gesetzesbestimmung ist. Ein Sachverhalt (Sachverhaltselemente, die eine Tatsache sein können) wird (werden) durch Zitieren eines Gesetzeswortlautes aber nicht festgestellt.

Die in § 307 Abs. 1 angeordnete Verbindung von Wiederaufnahmebescheid und Sachbescheid führt im Übrigen nicht dazu, dass nur ein Bescheid mit einer einheitlichen Begründung vorliegt (vgl. Ritz, aaO, § 307 Tz 7) bzw. nach Belieben die Begründung des Sachbescheides einfach als Begründung für den WA-Bescheid herangezogen werden kann oder umgekehrt. Auch der Umstand, dass (falls WA- und Sachbescheid angefochten wurden) zunächst über das Rechtsmittel gegen den Wiederaufnahmebescheid zu entscheiden ist (siehe VwGH 22.5.1990, 87/14/0038; 22.12.2005, 2001/15/0004), zeigt, dass zwei getrennte, gesondert anfechtbare und gesondert zu beurteilende Bescheide vorliegen.

Darüber hinaus kann auch die Bescheidsbegründung in der Berufungsvorentscheidung betreffend Wiederaufnahme (siehe oben) den Begründungsmangel des angefochtenen Wiederaufnahmebescheides nicht sanieren. Dies deshalb, weil auch in einer Berufungsvorentscheidung dieselben Grenzen zu beachten sind, die der Abgabenbehörde zweiter Instanz nach der oben angeführten Rechtsprechung gesetzt sind: auch in der Berufungsvorentscheidung darf nur eine Entscheidung getroffen werden, die dem Gegenstand nach bereits mit dem angefochtenen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz zu behandeln war (siehe Stoll, aaO, Seite 2712). Da nach dem oben Gesagten die Berufungsbehörde von der Abgabenbehörde erster Instanz nicht herangezogene Gründe für eine Verfahrenswiederaufnahme nicht nachträglich in der Berufungsentscheidung einführen darf, ist es somit auch dem Finanzamt verwehrt, derartige Gründe - in diesem Fall: Verweis auf den Sachbescheid - in der Berufungsvorentscheidung über den Bescheid betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens erstmals heranzuziehen.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass durch die im Wiederaufnahmebescheid seitens des Finanzamtes vorgenommene untaugliche Begründung nicht vom Vorliegen neu hervor

gekommener Tatsachen oder Beweismittel ausgegangen werden kann. Das Finanzamt hat somit die Wiederaufnahme auf keinen im Gesetz vorgesehenen Wiederaufnahmegrund gestützt.

Da die Wiederaufnahmebescheide auch keinen Verweis auf die Sachbescheide enthalten und allfällige Gründe für eine Wiederaufnahme weder in der Berufungsvorentscheidung noch in der Berufungsentscheidung nachgeholt werden dürfen, ist der Berufung gegen den Wiederaufnahmebescheid betreffend Umsatzsteuer 2007 Folge zu geben.

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. Mit der Aufhebung der Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich der Umsatzsteuer für das Jahr 2007 scheidet demnach auch der für das genannte Jahr ergangene neue Sachbescheid vom 30. März 2009 betreffend Umsatzsteuer aus dem Rechtsbestand aus.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Salzburg, am 5. September 2012