



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Feldkirch
Senat (Feldkirch) 3

GZ. RV/0039-F/08,
miterledigt RV/0040-F/08

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Miteigentümergemeinschaft A, vom 6. Dezember 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes Kitzbühel Lienz vom 21. November 2007 betreffend **1.) Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs 4 BAO hinsichtlich Umsatzsteuer 2001 und 2.) Umsatzsteuer 2001 entschieden:**

- 1.)** Der Berufung gegen den Wiederaufnahmebescheid wird stattgegeben. Der angefochtene Bescheid wird ersatzlos aufgehoben. Dadurch erwächst der Umsatzsteuerbescheid vom 3.7.2002 wiederum in Rechtskraft (§ 307 Abs. 3 BAO).
- 2.)** Die Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 2001 wird als unzulässig (geworden) zurückgewiesen.

Entscheidungsgründe

Zur verfahrensrechtlichen Vorgeschichte:

I.0.) Die berufungsführende Miteigentümergemeinschaft, nachfolgend Bw abgekürzt, vermietet eine Eigentumswohnung in Wien. In der Umsatzsteuererklärung für das Streitjahr machte sie Vorsteuern in der Höhe von 141.974,7200 € geltend, die weitestgehend im Zusammenhang mit der Renovierung der vermieteten Wohnung stehen. Das Finanzamt veranlagte die Bw mit Bescheid vom 3.7.2002 erklärungsgemäß zur Umsatzsteuer (AS 13).

I.1.) Auf Grund der Kontrollmitteilung eines Wiener Finanzamtes, die vom Finanzamt Kitzbühel Lienz über Ersuchen gemäß § 279 Abs. 2 BAO der Rechtsmittelbehörde vorgelegt

worden ist, erließ das Finanzamt einen vom 18.8.2005 datierenden Berichtigungsbescheid gemäß § 293b BAO, in dem es die im Zusammenhang mit der Wohnungssanierung geltend gemachten Vorsteuern mit der Begründung nicht anerkannte, die Wohnungssanierung sei nicht der Bw gegenüber erbracht worden (AS 15). Im Spruch des Bescheides war ausdrücklich festgehalten: "*Dieser Bescheid tritt nicht an die Stelle des Bescheides vom 03.07.2002, sondern berichtigt diesen hinsichtlich eines Ausfertigungsfehlers betreffend folgender Punkte: Abziehbare Vorsteuer*".

I.2.) Die Bw focht den Berichtigungsbescheid vom 18.8.2005 im Schriftsatz vom 8.9.2005 ua mit der Begründung an, die Berichtigungsvoraussetzungen seien nicht gegeben (AS 19).

I.3.a.) Mit händisch ausgefertigter Berufungsvorentscheidung vom 23.9.2005 (AS 24) gab das Finanzamt der gegen den Berichtigungsbescheid gerichteten Berufung mangels offensichtlicher Unrichtigkeiten statt und hob den angefochtenen Bescheid "*hinsichtlich der Berichtigung gemäß § 293b BAO*" auf. Aus dem zT wörtlich wiedergegebenen Spruch und dem weiteren Verfahrensgang ist zu schließen, dass das Finanzamt den vollumfänglichen Erledigungscharakter der Berufungsvorentscheidung (§ 276 Abs. 2 BAO) und den Umfang der Anfechtung eines Bescheides (Ritz, BAO3, § 251 Tz 1) bzw die verfahrensrechtlichen Auswirkungen einer Bescheidaufhebung (§ 299 Abs. 3 BAO) nicht bedachte. Soweit erkennbar, handelte das Finanzamt in der Überzeugung, den angefochtenen Bescheid lediglich in einem verfahrensrechtlichen Teilaспект, nämlich der Bescheidaufhebung bzw der Durchbrechung der Rechtskraft zu korrigieren. Oder mit andren Worten: Das Finanzamt setzte die Bescheidberichtigung einer Verfahrenswiederaufnahme samt der damit zu verbindenden Sachentscheidung gleich und ging von zwei getrennt anfechtbaren Bescheiden mit gegebenenfalls unterschiedlichem Schicksal aus.

I.3.b.) und II.1.b.) Ungeachtet der Berufungsvorentscheidung vom 23.9.2005 entschied das Finanzamt mit händischer Berufungsvorentscheidung vom 26.9.2005 (AS 28ff) neuerlich über die Berufung vom 8.9.2005, wobei es den abweisenden Spruch ausführlich damit begründete, dass der begehrte Vorsteuerabzug zu versagen sei, da "*ein mit der Wirklichkeit nicht übereinstimmender Vorgang – nämlich die Betrauung mit Sanierungsarbeiten an einem in Tat und Wahrheit schon bezugsfertigen Objekt – vorgetäuscht*" werde, "*wohingegen die wahre Vertragseinigung über eine benutzungsreife Eigentumswohnung erfolgt*" sei.

I.3.c.) Das Finanzamt erließ noch eine weitere, "*auf Grund der Berufung vom 9.9.2005*" (richtig 8.9.2005) ergangene Berufungsvorentscheidung, die vom 30.9.2005 datiert, einen abändernden Spruch hat und zur Begründung auf die "*BVE vom 26.9.2005*" verweist (AS32). Soweit erkennbar, handelte das Finanzamt bei der Erlassung der beiden offensichtlich zusammen gehörigen Berufungsvorentscheidungen in der Überzeugung, dadurch den angefochte-

nen Bescheid (lediglich) in seinem materiellrechtlichen Teilespekt (Umsatzsteuerfestsetzung) zu korrigieren.

II.1.a) Mit händisch ausgefertigtem Bescheid vom 26.9.2005 nahm das Finanzamt das Verfahren hinsichtlich der Umsatzsteuer 2001 gemäß § 303 Abs. 4 BAO unter Hinweis auf die Feststellungen des Wiener Finanzamtes, wonach sich das Gebäude zum Erwerbszeitpunkt bereits in endsanierterem Zustand befunden habe, wieder auf (AS 26).

II. 2.a) Mit Berufung vom 24.10.2005 (AS 34) wandte sich die Bw. gegen den Wiederaufnahme-Bescheid vom 26.9.2005, wobei sie materiell- und verfahrensrechtliche Gründe vorbrachte und die Aufhebung des angefochtenen Bescheides begehrte.

I.4.b,c.) Mit Vorlageantrag vom 24.10.2005 (AS 36) begehrte die Bw, "dass über unsere Berufung vom 8.9.2005 gegen den Umsatzsteuerbescheid 2001 vom 18.8.2005 die Abgabenbehörde zweiter Instanz entscheiden möge." Begründend führte die Bw aus, durch die stattgebende Berufungsvorentscheidung vom 23.9.2005 sei ihrer Berufung bereits vollinhaltlich Rechnung getragen worden. Die Berufungsvorentscheidungen vom 26.9. und 30.9.2005 hätten somit nicht ergehen dürfen. Mangels einer rechtlichen Grundlage handle es sich um Nichtbescheide, gegen die lediglich aus advokatorischer Vorsicht ein Vorlageantrag eingebracht worden sei.

II.3.a) Mit Berufungsvorentscheidung vom 3.2.2006 (AS 39) wies das Finanzamt die Berufung vom 24.10.2005 gegen den Wiederaufnahmebescheid vom 26.9.2005 als unbegründet ab. Begründend führte es aus, es werde "dem Vorbringen der ermangelnden abschließenden Sachentscheidung entgegengehalten, dass in der mit dem 26. September 2005 verfügten Wiederaufnahme in einem Zuge mittels der am selben Tage ergangenen Berufungsvorentscheidung über die im Rechtsstreit verhangene Umsatzsteuer für 2001 abschließend entschieden und sohin dem Gebot des § 307 Abs. 1 sehr wohl entsprochen" worden sei.

II.4.a) Mit Vorlageantrag vom 3.3.2006 (AS 43) beantragte die Bw unter Bezugnahme auf die Berufungsvorentscheidung vom 3.2.2006 betreffend Verfahrenswiederaufnahme die Entscheidung über die Berufung vom 24.10.2006 durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

II.5.b,c.) Mit zweiter Berufungsvorentscheidung vom 18.12.2006 (AS 51) gab das Finanzamt der Berufung vom 8.9.2005 gegen den berichtigten Umsatzsteuerbescheid vom 18.8.2005 statt und hob den angefochtenen Bescheid ohne weitere Begründung auf.

II.5.a.) Mit zweiter Berufungsvorentscheidung vom 2.10.2007 (AS 58) gab das Finanzamt auch der Berufung vom 24.10.2005 gegen den Wiederaufnahmebescheid vom 26.9.2005 statt

und hob den angefochtenen Verfahrensbescheid mangels Verbindung mit der abschließenden Sachentscheidung auf.

Zum nunmehr offenen Verfahren:

III.1.a.) Mit Bescheid vom 21.11.2007 (AS 62) nahm das Finanzamt das Verfahren hinsichtlich der Umsatzsteuer 2001 wieder auf. Dabei bezog es sich aus unerfindlichen Gründen auf einen im gegebenen Zusammenhang nicht existenten Bescheid vom 2.10.2007. Einen konkreten Wiederaufnahmegrund führte das Finanzamt nicht an, begründend gab es nur den Gesetzestext von § 303 Abs. 4 BAO wieder.

III.1.b.) Mit Bescheid vom 21.11.2007 (AS 63) erließ das Finanzamt gemäß § 307 Abs. 1 BAO die das wiederaufgenommene Verfahren abschließende (neue) Sachentscheidung, in der es auf die zusätzlich ergehende Begründung verwies. Die gesondert ergangene, vom 22.11.2007 datierende Begründung (AS 66, 67) bezieht sich einleitend auf die "*amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer 2001 mit Festsetzung der Umsatzsteuer 2001*" vom "22.11.2007". In ihr wird vor materiellrechtlichen Ausführungen die Wiederaufnahme des Verfahrens wörtlich wie folgt begründet: "*Der amtswegigen Wiederaufnahme des Verfahrens liegen Feststellungen zugrunde, wonach sich das Gebäude in der StrNr in W zum Zeitpunkt des Erwerbes einer inliegenden Eigentumswohnung durch die Berufungswerber bereits in einem endsanierten Zustand befunden habe und sohin auch keine Leistungsbeziehung zu der sanierungsausführenden ARGE entstehen*" habe können.

III.2.a. und b.) Gegen beide Bescheide wandte sich die Bw mit Berufung vom 6.12.2007, in der sie im Wesentlichen die bereits vorgebrachten Argumente wiederholte.

Das Finanzamt legte die Berufung ohne Erlassung einer (weiteren) Berufungsvorentscheidung dem UFS vor.

III.3.a. und b.) Der UFS ersuchte das Finanzamt, die erstinstanzlichen Prüfungsakten vorzulegen und zur Berufung Stellung zu nehmen, zumal sich diese auf eine BMF-Aussage und Kommentare von BMF-Mitarbeitern beruft.

III.4.a. und b.) Ersuchsgemäß legte das Finanzamt daraufhin den einschlägigen Erhebungsakt dem UFS vor. Ergänzend führte es aus: Im Hinblick darauf, dass die Bw die Wohnung in aussaniertem Zustand erworben und auch das Gebührenamt ein einheitliches Rechtsgeschäft über die fertig ausgebaute Wohnung der Grunderwerbsteuer unterzogen habe, überzeugten die Ausführungen in der Berufungsentscheidung vom 10.2.2006, RV/0877-L/05, nicht.

III.5.a. und b.) Mit E-Mail vom 2.11.2009 wandte sich der UFS mit folgenden Ausführungen neuerlich an das Finanzamt:

"Aus folgenden Gründen beabsichtige ich, binnen 1 Woche die Berufung gegen den Wiederaufnahmebescheid vom 21.11.2007 stattgebend und die Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid vom gleichen Tag zurückweisend zu erledigen. Bis dahin haben Sie die Gelegenheit zur Stellungnahme und zur erstinstanzlichen Erledigung der Berufungen.

*Der Wiederaufnahmebescheid vom 21.11.2007 führt **keinerlei** Wiederaufnahmegründe an und verweist auch nicht auf solche. Dies wäre aber nach ständiger, von den Finanzämtern nicht bekämpfter Rechtsprechung des UFS notwendig: RV/0043-I/07 vom 14.2.2008; RV/0420-I/07 vom 12.11.2008; RV/0271-K/08 vom 17.7.2008; RV/0085-F/08 vom 2.4.2008.*

*Aber auch dann, wenn zum Wiederaufnahmebescheid vom 21.11.2007 der Umsatzsteuerbescheid 2001 gleichen Datums bzw die zu diesem gesondert ergangene Begründung vom 22.11.2007 hinzuzulesen also eine Zusammenschau zweier verschiedener Bescheide geboten wäre, fehlt es an einer tragfähigen Begründung. Denn die in der Begründung vom 22.11.2007 angeführten Wiederaufnahmegründe sind ident mit jenen, auf die sich bereits die vorausgegangenen Wiederaufnahme vom 26.9.2005 stützte. Eine neuerliche Wiederaufnahme müsste sich aber auf **neue** Wiederaufnahmsgründe stützen (vgl. Ritz, BAO³, § 307 Tz 3; UFS RV/0350-I/04 vom 3.3.2006).*

*Die angeführten Gründe sind zudem nicht **entscheidungsrelevant**, da sie nicht geeignet sind, einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeizuführen. Es ist zwar richtig, dass die Berufungswerberin eine bereits sanierte Wohnung gekauft hat, also keinen Auftrag zur Sanierung erteilt hat. Dies ändert aber nichts daran, dass nach der Aktenlage von zwei verschiedenen Unternehmern zwei separate Leistungen erbracht und in Rechnung gestellt worden sind. Dieser Vorgang war grunderwerbsteuerlich aus der Sicht der Erwerberin als Einheit zu beurteilen. Umsatzsteuerrechtlich ist der Vorgang aus Sicht der Leistungserbringer zu beurteilen. Demnach hat die Bw von der "KEG mit Kaufvertrag vom 29.6.2001 eine unsanierte Wohnung gekauft hat (siehe Punkt V des Kaufvertrages). Getrennt davon hat die Bw von der ARGE längst durchgeführte und nun zur Verfügung gestellte Sanierungsarbeiten erworben (siehe Abrechnung vom 30.7.2001). Die Beurteilung einer solchen Vorgangsweise im Sinne des Berufungsbegehrens ist im Gesetz gedeckt: Scheiner/Kolacny/Caganek, Kommentar zur Mehrwertsteuer, § 6 Abs. 1 Z 9 lit a Anm 58; Ruppe, UStG-Kommentar³, § 1 Tz 270; UFS 10.2.2006, RV/0877-L/05, RV/0939-W/09 vom 2.10.2009 (im fortgesetzten Verfahren nach Aufhebung durch den VwGH mit E vom 25.2.2009, 2006/13/0128).*

Folge der Stattgabe betreffend Wiederaufnahme: Wird der Berufung gegen den Wiederaufnahmebescheid stattgegeben und der angefochtene Wiederaufnahmebescheid aufgehoben, dann tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor der Wiederaufnahme befunden hat. Der USt-Bescheid vom 21.11.2007 scheidet also aus dem Rechtsbestand aus. Die Berufung vom 6.12.2007 richtet sich insoweit gegen einen nicht mehr existenten Bescheid. Sie ist zurückzuweisen (Ritz, BAO³, § 273 Tz 12). "

Das Finanzamt gab zur E-Mail vom 2.11.2009 keine Stellungnahme ab.

Die Bw zog mit Schriftsatz vom 10.11.2009 ihre Anträge auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung und Entscheidung durch den gesamten Senat zurück.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die maßgebliche Bestimmung des § 303 BAO lautet:

(1) *Dem Antrag einer Partei auf Wiederaufnahme eines durch Bescheid abgeschlossenen Verfahrens ist statzugeben, wenn ein Rechtsmittel gegen den Bescheid nicht oder nicht mehr zulässig ist und*

a.) der Bescheid durch Fälschung einer Urkunde, falsches Zeugnis oder eine andere gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonstwie erschlichen worden ist, oder

b.) Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im abgeschlossenen Verfahren ohne grobes Verschulden der Partei nicht geltend gemacht werden konnten, oder

c.) der Bescheid von Vorfragen abhängig war und nachträglich über eine solche Vorfrage von der hiefür zuständigen Behörde (Gericht) in wesentlichen Punkten anders entschieden wurde

und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

(2) *Der Antrag auf Wiederaufnahme gemäß Abs. 1 ist binnen einer Frist von drei Monaten von dem Zeitpunkt an, in dem der Antragsteller nachweislich von dem Wiederaufnahmsgrund Kenntnis erlangt hat, bei der Abgabenbehörde einzubringen, die im abgeschlossenen Verfahren den Bescheid in erster Instanz erlassen hat.*

(3) *Wenn die Zuständigkeit zur Abgabenerhebung auf eine andere Abgabenbehörde übergegangen ist, kann der Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens auch bei der Abgabenbehörde erster Instanz eingebbracht werden, die im Zeitpunkt der Antragstellung zur Abgabenerhebung zuständig ist.*

(4) *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 der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind die Wiederaufnahmsgründe in der Begründung des Bescheides anzuführen (vgl. VwGH 20.6.1990, 90/16/0003; 14.5.1991, 90/14/0262). Die Angabe der Wiederaufnahmsgründe in der Begründung des die Wiederaufnahme verfügenden Bescheides ist schon deshalb notwendig, weil nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes sich die Berufungsbehörde bei der Erledigung der gegen die Verfügung der Wiederaufnahme richtenden Berufung auf keine neuen Wiederaufnahmsgründe stützen kann. Sie hat lediglich zu beurteilen, ob die von der Abgabenbehörde erster Instanz angeführten Gründe eine Wiederaufnahme rechtfertigen oder nicht (vgl. Ritz, BAO³, § 307 Tz 3 erster Absatz). Die fehlende Angabe der Wiederaufnahmsgründe in der Begründung des mit Berufung angefochtenen Bescheides ist nicht nur in der Berufungsentscheidung, sondern auch in der Berufsvorentscheidung nicht nachholbar. Dies ergibt sich insbesondere daraus, dass die für die Berufsvorentscheidung bestehende Änderungsbefugnis (§ 276 Abs. 1) ident ist mit jener für die Berufungsentscheidungen (§ 289 Abs. 2 zweiter Satz). Die Begründung von Verfügungen der

Wiederaufnahme hat nicht nur je Bescheid die entsprechenden Wiederaufnahmsgründe anzugeben, sondern auch die zeitliche Abfolge des Bekanntwerdens der maßgebenden Tatsachen und Beweismittel darzustellen. Weiters hat die Begründung die für die Ermessensübung maßgebenden Überlegungen zu enthalten (vgl. Ritz, BAO³, § 307 Tz 3 dritter Absatz).

Im vorliegenden Fall hat das Finanzamt die Wiederaufnahme im angefochtenen Wiederaufnahmebescheid ausschließlich mit dem Gesetzeswortlaut begründet. Eine derartige Formulierung kann nach dem Gesagten nicht als Begründung anerkannt werden, da sie weder erkennen lässt, welche Tatsachen oder Beweismittel neu hervorgekommen sind noch inwieweit diese geeignet gewesen wären, einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeizuführen. Da dieser Mangel im Berufungsverfahren nicht sanierbar war, war der Berufung gegen den Wiederaufnahmebescheid stattzugeben.

Aber auch dann, wenn es geboten wäre, Verfahrensbescheid und Sachbescheid zusammenzulesen, wäre der angefochtene Bescheid im Gesetz nicht gedeckt: Denn wie in der E-Mail vom 2.11.2009 ausgeführt und dem Finanzamt mit der Einladung zur Stellungnahme eröffnet worden ist, sind die in der Begründung vom 22.11.2007 angeführten Wiederaufnahmegründe ident mit jenen, auf die sich bereits die vorausgegangenen Wiederaufnahme vom 26.9.2005 stützte. Eine neuerliche Wiederaufnahme müsste sich aber auf **neue** Wiederaufnahmsgründe stützen (vgl. Ritz, BAO³, § 307 Tz 3; UFS RV/0350-I/04 vom 3.3.2006).

Schließlich hält der entscheidende Referent den der Bw ebenfalls mitgeteilten Standpunkt aufrecht, dass die erstinstanzlich angeführten, präziser: die allenfalls als angeführt anzusehenden Gründe zudem nicht **entscheidungsrelevant** sind, da sie nicht geeignet sind, einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeizuführen. Es ist zwar richtig, dass die Berufungswerberin eine bereits sanierte Wohnung gekauft hat, also keinen Auftrag zur Sanierung erteilt hat. Dies ändert aber nichts daran, dass nach der Aktenlage von zwei verschiedenen Unternehmern zwei separate Leistungen erbracht und abgerechnet worden sind. Die Beurteilung einer solchen Vorgangsweise im Sinne des Berufungsbegehrens ist im Gesetz gedeckt (Scheiner/Kolacny/Caganek, Kommentar zur Mehrwertsteuer, § 6 Abs. 1 Z 9 lit a Anm 58; Ruppe, UStG-Kommentar³, § 1 Tz 270; UFS 10.2.2006, RV/0877-L/05, RV/0939-W/09 vom 2.10.2009; VwGH vom 25.2.2009, 2006/13/0128).

Wurden aber im angefochtenen Wiederaufnahmebescheid gar keine Wiederaufnahmegründe, sondern nur der Gesetzeswortlaut angeführt, waren die allenfalls hinzuzulesenden Wiederaufnahmegründe ident mit jenen, auf die sich bereits ein vorangegangener Wiederaufnahmebescheid stützte, und erwiesen sie sich zudem als ungeeignet, einen neuen Sachbescheid

herbeizuführen, dann war der Berufung gegen den Wiederaufnahmebescheid stattzugeben und der angefochtene Bescheid ersatzlos aufzuheben.

Zu 2.) 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. Die gegen die Umsatzsteuerbescheid 2001 vom 21.11.2007 gerichtete Berufung wendet sich somit gegen einen Bescheid, der nicht (mehr) zum Rechtsbestand zählt. Sie war daher als unzulässig (geworden) zurückzuweisen (Ritz, BAO³, § 273 Tz 12).

Feldkirch, am 10. November 2009