



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Dr. Daniel CHARIM, Mag. Wolfgang STEINER, Mag. Anton HOFSTETTER Rechtsanwälte, 1090 Wien, Wasag. 4, vom 29. September 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 21/22 vom 24. August 2006 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für das Jahr 2004 und Sachbescheid betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für das Jahr 2004

1. entschieden:

Der Berufung gegen den Bescheid betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für das Jahr 2004 wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

2. beschlossen:

Die Berufung gegen den Sachbescheid betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für das Jahr 2004 wird gem. § 273 Abs. 1 lit. a BAO als unzulässig (geworden) zurückgewiesen.

Entscheidungsgründe

Strittig ist das Vorliegen von Wiederaufnahmsgründen, die die Wiederaufnahme des Feststellungsverfahrens von Amts wegen rechtfertigen würden.

Herr A und seine Gattin B haben in R ein Grundstück erworben und errichteten darauf ein Wohnhaus samt Ordinationsräumlichkeiten.

Betreffend Finanzierung wurden sämtliche Darlehen Herrn A und seiner Gattin B als Kreditnehmer zugezählt, wobei ausschließlich der Kredit i.H.v. 56.250 € von Frau C aus deren frei verfügbaren Mitteln bedient wird.

An der Hausgemeinschaft sind Herr A mit $\frac{7}{8}$ und seine Gattin B mit $\frac{1}{8}$ beteiligt.

Dem Finanzamt wurde mit 16. Februar 2004 die Gründung der Hausgemeinschaft zwecks Vermietung von Ordinationsräumlichkeiten mitgeteilt (siehe FA-Fragebogen).

Von der Gesamtnutzfläche des Gebäudes von 202,17 m², werden 72,18 m² (= 35,7 %) als Ordinationsräumlichkeiten genutzt.

Mit Schriftsatz des steuerlichen Vertreters vom 27. Februar 2004 wurde nochmals auf den Zweck der Gründung der Hausgemeinschaft hingewiesen.

Die Vermietung der Ordinationsräumlichkeiten an Herrn A erfolgte ab Oktober 2004 zu einer mündlich vereinbarten indexgebundenen Miete von 700 € zuzüglich Umsatzsteuer und anteiligen Betriebskosten.

Die Mietvereinbarung wurde getroffen, um Frau C ein zusätzliches Einkommen auf Dauer zu verschaffen.

Unter Verweis auf die Gemeinschaftsrechtswidrigkeit des § 3a Abs. 1a Z 2 UStG 1994 letzter Satz beehrte die Bw. den Vorsteuerabzug für die gesamten Herstellungskosten (276.390,68 €) des Gebäudes.

Das Finanzamt hat mit Umsatzsteuerbescheid vom 16. Februar 2006 den erklärten Vorsteuerbetrag wie folgt gekürzt:

"Die nichtunternehmerische Nutzung eines dem Unternehmen zugeordneten Grundstückes ist gem. § 3a Abs. 1a Z 2 letzter Satz UStG 1994 nicht steuerbar und der Vorsteuerabzug für damit im Zusammenhang stehende Leistungen gem. § 12 Abs. 3 Z 4 UStG 1994 ausgeschlossen. Da im gegenständlichen Fall nur 35,7 % der gesamten Nutzfläche unternehmerisch genutzt werden, ist der erklärte Vorsteuerbetrag entsprechend zu kürzen und der Eigenverbrauch zur Gänze auszuscheiden."

USt - 2004	It. Erkl. v. 13.1.2006	It. USt-Bescheid v. 16.2.2006	= Diff.
KZ 022 (20 %)	3.397,09 (= 2.161,29 + 1.235,80 Eigenverbrauch)	2.161,29	1.235,80 (Eigenverbrauch nicht anerkannt)
KZ 029 (10 %)	22,08	22,08	0
KZ 060 (Vorsteuer)	-54.310,47	-19.388,84 (= 54.310,47 x 35,7 %)	34.921,63 (nicht anerkannt, da privat verwendet)

Im Feststellungsbescheid für das Jahr 2004 vom 16. Februar 2004 wurden die Einkünfte von Herrn A und seiner Gattin C erklärungsgemäß wie folgt festgesetzt:

F - 2004	It. Erkl. v. 13.1.2006	It. F-Bescheid v. 16.2.2006	= Diff.
A	-2.715,56	-2.715,56	0
C	-387,94	-387,94	0
<i>Summe:</i>	<i>-3.103,50</i>	<i>-3.103,50</i>	<i>0</i>

Im Zuge der Berufungsvorentscheidung vom 24. August 2006 betreffend Umsatzsteuer 2004 wurde die Umsatzsteuer wie folgt festgesetzt:

USt - 2004	It. Erkl. v. 13.1.2006	It. BVE für USt 2004 v. 24.8.2006	= Diff.
KZ 022 (20 %)	3.397,09 (= 2.161,29 + 1.235,80 Eigenverbrauch)	0	3.397,09 (gesamter Umsatz nicht anerkannt)
KZ 029 (10 %)	22,08	0	22,08 (gesamter Umsatz nicht anerkannt)
KZ 060 (Vorsteuer)	-54.310,47	0	-54.310,47 (gesamte Vorsteuer nicht anerkannt)

Im wiederaufgenommenen Feststellungsverfahren für das Jahr 2004 vom 24. August 2006 wurden die Einkünfte von Herrn A und seiner Gattin C schließlich wie folgt festgesetzt:

F - 2004	It. Erkl. v. 13.1.2006	It. § 303(4) BAO F-Bescheid v. 24.8.2006	= Diff.
A	-2.715,56	0	-2.715,56
C	-387,94	0	-387,94
<i>Summe:</i>	<i>-3.103,50</i>	<i>0</i>	<i>-3.103,50</i>

Begründet wurden die Festsetzungsänderungen bei der Umsatzsteuer und der Feststellung der Einkünfte wie folgt (vgl. Verf. 67 vom 24. August 2006):

Eine steuerlich anzuerkennende Vermietung zwischen einem Miteigentümer und einer Miteigentümergemeinschaft bzw. einem Hauseigentümer und einem nahen Angehörigen werde von der Finanzverwaltung nur anerkannt, wenn ein schriftlicher, jeden Zweifel ausschließender Mietvertrag zwischen dem Hauseigentümer und der Miteigentümergemeinschaft (dem Hausherrn und seinen nahen Angehörigen) vorliege und die Fremdüblichkeit gegeben sei.

Über die gegenständliche Vermietung läge lediglich ein Aktenvermerk des Steuerberaters vor, nicht jedoch ein schriftlicher Mietvertrag.

Der vom Steuerberater unterzeichnete Aktenvermerk (Dezember 2004) spreche lediglich über die Zahlung von Miete und Betriebskosten und der Anpassung der Miete nach dem Verbraucherpreisindex ab.

Vor allem die Kündigungsbedingungen als Voraussetzung eines Bestandsverhältnisses (vgl. § 1090 ff ABGB) seien darin nicht genannt.

Es könne daher nicht von einer fremdüblichen Vereinbarung gesprochen werden, die vorliegende Vereinbarung sei lediglich eine "Gebrauchsregelung".

Der auf die Ordination entfallende Liegenschaftsanteil fände im Herrn A gehörenden Liegenschaftsanteil Deckung. Der betrieblich genutzte Teil sei infolge der lediglichen Gebrauchsregelung zur Gänze seinem Betriebsvermögen zuzurechnen, weil die Ordination (35,7 %) in seinem Anteil des Gebäudes (87,5 %) zur Gänze Deckung fände.

In der vorgelegten Prognoserechnung seien weder Instandhaltungs- und Instandsetzungsaufwendungen, welche zu berücksichtigen seien, angeführt. Die als Betriebskosten geltenden Aufwendungen seien ebenfalls außer Acht gelassen worden.

Ungeachtet dieser fehlenden Merkmale würde Frau C alleine mit den dargestellten Beträgen etwa 35 bis 40 Jahre benötigen, um eventuell einen Gesamtgewinn zu erzielen und es sei daher zu unterstellen, dass zwischen Familienfremden keine solchen Vereinbarungen getroffen worden wären.

Ebenso könne ein außersteuerlich bedeutsamer wirtschaftlicher Erfolg in dieser Vereinbarung nicht erblickt werden.

Die bloße Gebrauchsregelung führe weder zu einkommensteuerlichen noch zu umsatzsteuerlichen Konsequenzen (= keine Einkunftsquelle, keine USt-Pflicht, kein Vorsteuerabzug).

Die Bw. erhab daraufhin gegen den Umsatzsteuerbescheid vom 16. Februar 2006 sowie gegen den Wiederaufnahmbescheid betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für das Jahr 2004 und gegen den Sachbescheid betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für das Jahr 2004 vom 24. August 2006 Berufung und stellte gegen die Berufungsvorentscheidung betreffend Umsatzsteuer 2004 einen Vorlageantrag und begründete diese im Wesentlichen folgendermaßen:

- Aufgrund der Gesetzesnovelle 2003 (BGBl. 134/2003), die mit 1. Jänner 2004 in Kraft getreten sei, hätten sich Herr A und seine Gattin B entschlossen ein Wohnhaus zu errichten, dieses zur Gänze dem Unternehmen zuzuordnen und einen Teil des Gebäudes Herrn A als Ordinationsräume zu vermieten.

- In der Folge sei das Wohnhaus mit einer Gesamtnutzfläche von 202,2 m² errichtet worden, davon würden 72,2 m² bzw. 35,7 % von der Hausgemeinschaft an Herrn A unbefristet für Ordinationszwecke zum vereinbarten Mietzins von 700 € zuzüglich anteiliger Betriebskosten und Umsatzsteuer vermietet.
- Der Mietvertrag sei aus gebührensparenden Gründen mündlich und unbefristet zwischen der Hausgemeinschaft und Herrn A abgeschlossen worden.
Insoweit der Aktenvermerk des steuerlichen Vertreters über die Mietbedingungen nicht auf bestimmte Kündigungsfristen und –termine verweise, sei dies nach Ansicht der Bw. völlig unbedenklich, zumal ein solcher Umstand auch nicht von besonderem steuerlichen Interesse für die Abrechnung des Mietvertrages sei. Bei Geschäftsraummieten werden in der Regel ohnedies die gesetzlichen Kündigungsfristen und –termine vereinbart, sodass dieser Umstand nicht einer fremdüblichen Vereinbarung gleichkomme.
Das vorliegende Mietverhältnis entspreche auch den Kriterien (Publizitätswirkung durch Banküberweisung und Meldung zweier getrennter Strom-Verbrauchsstellen; Inhalt der Vereinbarung; Abschluss auch mit Familienfremden unter den gleichen Bedingungen) betreffend Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen.
- Entsprechend der ab 1. Jänner 2004 geltenden Rechtslage sei der Vorsteuerabzug für die gesamten Gebäudeerrichtungskosten i.H.v. 54.274,99 € beantragt und für die ab August 2004 privat genutzten Gebäudeteile ein Eigenverbrauch i.H.v. 1.110,70 € (Betrag ohne Betriebskosten) erklärt worden.
- Unter Verweis auf den mit BGBl. I 27/2004 eingeführten § 3a Abs. 1a Z 1 UStG 1994 berufe sich das Finanzamt in seiner Bescheidbegründung darauf, dass der Eigenverbrauch eines dem Unternehmen zugeordneten Grundstücks nicht umsatzsteuerbar sei.
Korrespondierend zum erst ab 1. Mai 2004 geltenden § 3a Abs. 1a Z 1 UStG 1994 sei in § 12 Abs. 3 Z 4 UStG 1994 ein Vorsteuerabzugsverbot im Zusammenhang mit der Privatnutzung eines zur Gänze dem Unternehmen zugeordneten gemischt genutzten Gebäudes eingeführt worden.

Lt. Finanzausschuss (FA 436 BlgNR XXII GP) basiere die Neuregelung auf der Ausnahmebestimmung des Art. 6 Abs. 2 der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie. Die Neuregelung sei deshalb eingeführt worden, da die konsequente Anwendung des "Seeling-Urteils" zu erheblichen Steuerausfällen führen und weiters eine Ungleichbehandlung zwischen Unternehmern und Nichtunternehmern vorliegen würde.

Der Eigenverbrauch eines zur Gänze dem Unternehmen zugeordneten Grundstückes sei bis 31. Dezember 2003 unecht von der Umsatzsteuer befreit gewesen, sodass auch ein Vorsteuerabzug für die privat genutzten Teile nicht möglich gewesen sei.

- Der EuGH habe in seinem Urteil vom 8. Mai 2003, C-269/00 (Seeling) erkannt, dass die Ausnahmebestimmung der unechten Steuerbefreiung für die Vermietung von Gebäuden auf den Eigenverbrauch nicht anwendbar sei, da eine Vermietung an sich selbst gedanklich nicht möglich sei.
Der Eigenverbrauch sei sohin steuerpflichtig, weshalb auch der Vorsteuerabzug zustünde.
- Ein Abweichen von diesem Regelfall im Sinne eines nicht steuerbaren Eigenverbrauches wäre also nur dann gedanklich möglich, wenn die Ausnahmebestimmung von Art. 6 Abs. 2 der 6. MwstRL überhaupt greifen würde.
Nach dieser Bestimmung werde die Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Gegenstandes für den Privatbedarf des Steuerpflichtigen einer Dienstleistung gegen Entgelt gleichgestellt. Die Mitgliedsstaaten könnten jedoch Abweichungen von diesem Absatz vorsehen, sofern solche Abweichungen nicht zu Wettbewerbsverzerrungen führen würden.
- Nach Ansicht der Bw. sei aber eine Anwendung dieser Ausnahmebestimmung auf privat genutzte Grundstücksanteile nicht mit den Vorgaben des EU-Rechts vereinbar:
In der Umsatzsteuer bestehe das Grundprinzip der Neutralität. Dies bedeute zum einen, dass Ausnahmebestimmungen von diesem Grundprinzip immer eng auszulegen seien, zum anderen, dass das Recht auf Vorsteuerabzug weitest möglich auszulegen sei.
- Der EuGH sei hinsichtlich der Frage, ob Vorsteuern für Dienstleistungen im Zusammenhang mit der nicht steuerpflichtigen Vermögensübertragung abzugsfähig sind, im Sinne des Neutralitätsprinzips und der weitest möglichen Entlastung des Unternehmers zu dem Schluss gekommen, dass zwar wegen des direkten Zusammenhangs des Vorsteuerabzuges zu den nicht steuerpflichtigen Leistungen in einem gedanklich ersten Schritt der Vorsteuerabzug nicht zustehen würde, in einem weiteren Schritt jedoch eben auf Basis der erwähnten Grundprinzipien aufgrund einer Zuordnung der Vorrumsätze zu den allgemeinen Umsätzen des Unternehmens die Vorsteuerentlastung sehr wohl stattfinden müsse.
- Unter den von der Judikatur stets betonten Grundprinzipien der Wettbewerbsneutralität, der engen Auslegung von Ausnahmebestimmungen und der weiten Auslegung von Vorsteuerabzugsberechtigungen ergebe sich hieraus, dass der Bestimmung des Art. 6 Abs. 2 zweiter Satz der 6. MwstRL nicht die Bedeutung zugemessen werden könne, dass gemischt genutzte Gebäude hinsichtlich des Eigenverbrauches von der Besteuerung ausgenommen werden können (und jedenfalls dann nicht, wenn untrennbar verbunden der Vorsteuerabzug versagt werde).
- Der EuGH habe im Urteil "Seeling" somit eindeutig ausgeführt, dass eine unechte Steuerbefreiung für den Eigenverbrauch EU-widrig sei.

Nach Ansicht der Bw. sei die durch BGBl. I 2004/27 eingeführte unechte Befreiung nach § 3a Abs. 1a und § 12 Abs. 3 Z 4 UStG 1994 ebenso gemeinschaftswidrig, wie die unechte Befreiung nach § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994 bis zu BGBl. I 2003/134.

Es entspreche dem normativen inhaltlichen Konzept des Art. 6 Abs. 2 den endverbrauchenden Unternehmer in den Fällen des Nutzungseigenverbrauches fiktiv einem Letztverbraucher gleichzustellen, der den Gegenstand von einem Unternehmer mietet.

Es sei eben das Grundprinzip der Mehrwertsteuer, dass dem Unternehmer der Vorsteuerabzug zustehe. Dass dieser Vorsteuerabzug auch für einen dem Unternehmen zugeordneten nicht unternehmerisch genutzten Teil grundsätzlich zustehe, ergebe sich aus der Judikatur des EuGH (Rechtssachen Armbrecht, Lennartz, Tijmans).

- Solle aber in Österreich eine unechte Steuerbefreiung eingeführt werden, so wäre das korrespondierend eingeführte Vorsteuerabzugsverbot als Neueinführung eines Vorsteuerabzugsverbotes anzusehen.
Nachdem aber ein Vorsteuerabzugsverbot in diesem Sinne jedenfalls in der Zeit vom 1. Jänner 2004 bis 30. April 2004 nicht gegeben gewesen sei, da in diesem Zeitraum der Eigenverbrauch steuerpflichtig und daher die Vorsteuerabzugsmöglichkeit gegeben gewesen sei, könnte ein Vorsteuerabzugsverbot jedenfalls nicht auf Art. 17 Abs. 6 der 6. MwstRL gestützt werden.
Von einer Beibehaltung des Vorsteuerabzugsverbotes könne nicht die Rede sein. Eine Ausnahmebestimmung nach Art. 17 Abs. 7 wäre auch nicht gegeben, da allein schon die in Art. 29 vorgesehene Konsultation nicht stattgefunden habe. Weiters widerspräche die Einführung einer unechten Steuerbefreiung auch dem EuGH-Urteil "Seeling".
- Der nach österreichischen Rechtslage vorgesehene nicht steuerbare Eigenverbrauch für die private Verwendung eines gemischt genutzten Gebäudes, das zur Gänze dem Unternehmen zugeordnet sei, erweise sich somit mit dem EU-Recht als nicht vereinbar.
- Die Bw. beantrage daher die Anerkennung des Vorsteuerabzuges für die gesamten Errichtungskosten des Gebäudes i.H.v. 54.274,99 € und die Besteuerung des Eigenverbrauches i.H.v. (Bemessungsgrundlage) 1.110,70 €
- Im Berufungsverfahren sei somit nur mehr der Vorsteuerabzug betreffend den nichtunternehmerisch genutzten Teil des Gebäudes offen (= 64,3 % bzw. 34.898,82 €). Das Finanzamt sei nicht berechtigt gewesen, im Rahmen ihrer Berufungsvorentscheidung neuerlich über den Vorsteuerabzug betreffend den unternehmerisch genutzten Teil des Gebäudes zu entscheiden.

- Der Spruch des Wiederaufnahmebescheides betreffend die Festsetzung der Einkünfte gem. § 188 BAO enthalte keine Aussage, wonach die Wiederaufnahme des Verfahrens verfügt werde, sondern habe lediglich die Vorschreibung von Abgaben bzw. die Nachforderung von Umsatzsteuer zum Inhalt, weshalb nicht von einer rechtmäßigen Wiederaufnahme ausgegangen werden könne.
Die Bw. beantrage daher den o.a. Wiederaufnahmebescheid ersatzlos aufzuheben.
- Das Finanzamt habe es auch unterlassen sich einerseits mit den vorgelegten Unterlagen (insbesondere Schreiben vom 27. Februar 2004 betreffend Meldung der "Vermietung von Ordinationsräumlichkeiten") auseinander zu setzen und andererseits Herrn A in dieser Sache selbst (= Offenlegung des Mietverhältnisses gegenüber Dritten, Suche von Untermietern) zu vernehmen.

Die Einvernahme von Frau C sei nach Ansicht der Bw. nicht ausreichend.

- Auch der Vorwurf des Finanzamtes, es könne in absehbarer Zeit kein wirtschaftlicher bedeutsamer Erfolg erwirtschaftet werden, ergehe zu Unrecht, da das Ergebnis bereits im zweiten Jahr positiv sei bzw. ab dem dritten Jahr bestehe bereits ein Gesamtüberschuss. Die in der Berufungsvorentscheidung angestellte Berechnung sei fehlerhaft, da das Finanzamt dort den gesamten Tilgungs- und Risikoanteil der als Tilgungsträger dienenden Lebensversicherung sowie die gesamten Zinsen als Werbungskosten angesetzt habe. Vielmehr sei folgende Berechnung anzustellen:

	Betrag pro Monat:	davon 12,5 % (= Anteil von C)
monatliche Mieteinnahmen	700,00	87,50
AfA $1/12$ von 1.480,18 €	-123,35	-15,42
Sollzinsen für sfr-Kredit pro Monat 85,58 €, davon 35,7 % für vermieteten Anteil:		-30,55
Sonstige Werb.Ko:	-15,00	-1,88
= Monatlicher Überschuss		39,65
jährlicher Überschuss:		475,80 (= 39,65 x 12 Mo)

- Aufgrund der vereinbarten Valorisierung der Miete werde sich der o.a. Überschuss in den kommenden Jahren voraussichtlich erhöhen.

Instandhaltungs- und Instandsetzungsaufwendungen seien nicht angesetzt worden, da das Gebäude neu errichtet worden sei und erfahrungsgemäß in den ersten 20 Jahren nach der Fertigstellung keine wesentlichen Instandhaltungs- und Instandsetzungsaufwendungen anfallen würden. Im Übrigen würden sich diese nur zu 4,46 % auf das Ergebnis von Frau C auswirken.

Auch die vergleichsweise Heranziehung der Bruttorendite zeige, dass selbst unter Außerachtlassung von steigenden Mieten bereits eine Bruttorendite von 8,5 % erzielt werde, die weit über den marktüblichen Zinsen für langfristige Hypothekarkredite liege.

Im Schriftsatz vom 6. Juli 2009 wurde den Bw. der sich für die Abgabenbehörde zweiter Instanz darstellende Sachverhalt mitgeteilt. Insbesondere wurde betreffend Umsatzsteuer ausgeführt, dass nach Ansicht der Abgabenbehörde zweiter Instanz im gegenständlichen Fall ein Vorsteuerabzug zur Gänze ausgeschlossen sei.

Hinsichtlich der Wiederaufnahme des Feststellungsverfahrens sei ausgeführt worden, dass konkrete Wiederaufnahmegründe nicht erblickt werden können.

Über die Berufung wurde erwogen:

Im gegenständlichen Berufungsverfahren war die Berechtigung des Finanzamtes zur Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für das Jahr 2004 strittig.

1. Wiederaufnahme des Verfahrens:

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.

Da sohin im Falle einer Aufhebung des Wiederaufnahmebescheides – etwa im Berufungsverfahren – der neue Sachbescheid ex lege aus dem Rechtsbestand ausscheidet und der alte Sachbescheid wieder auflebt (Ritz, Kommentar zur BAO, 3. Aufl., Wien 2005; VwGH vom 24.1.1990, 86/13/0146), war im gegenständlichen Verfahren zunächst die Rechtmäßigkeit des angefochtenen Wiederaufnahmebescheides zu prüfen.

Diese Prüfung führte zu folgendem Ergebnis:

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme 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.

Die Entscheidung über die Wiederaufnahme des Verfahrens steht gemäß § 305 Abs. 1 BAO der Abgabenbehörde zu, die den Bescheid in letzter Instanz erlassen hat.

Die Wiederaufnahme von Amts wegen ist nur aus den gesetzlichen Wiederaufnahmsgründen zulässig. Welche gesetzlichen Wiederaufnahmsgründe durch einen konkreten Sachverhalt als verwirklicht angesehen und daher als solche 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, also jene wesentlichen Sachverhaltsmomente, die das Finanzamt als Wiederaufnahmsgrund 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 oder Beweismitteln bestätigen, die vom Finanzamt nicht angesprochen 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 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 es daher aus, dass jene neue Wiederaufnahmegründe einführt und solcherart an Stelle der Behörde, die gemäß § 305 Abs. 1 BAO zuständig ist, aus anderen Gründen die Wiederaufnahme bewilligt.

Verstößt die Berufungsbehörde gegen diese ihre 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 den angefochtenen Wiederaufnahmbescheid des Finanzamtes ersatzlos beheben.

Am Finanzamt liegt es dann, 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. Schließlich kann wohl auch primär nur die gemäß § 305 Abs. 1 BAO zuständige Behörde beurteilen, welche Tatsachen und Beweismittel ihr anlässlich der seinerzeitigen Sachentscheidung noch nicht bekannt waren (VwGH vom 14.5.1991, 90/14/0262; 30.11.1999, 94/14/0124; 2.2.2000, 97/13/0199; Stoll, Kommentar zur Bundesabgabenordnung, Wien 1994, S. 2803).

Im vorliegenden Fall ist aus dem bekämpften Wiederaufnahmbescheid vom 24. August 2006 hinsichtlich einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für das Jahr 2004 nicht ersichtlich, aus welchen Gründen das Finanzamt die Wiederaufnahme des Verfahrens verfügt hat.

Der strittige Bescheid verweist in seiner (Standard-) Begründung lediglich abstrakt (und somit beliebig umlegbar auf sämtliche Fälle, in denen Unterlagen im Vorhaltsverfahren angefordert wurden) auf "neu hervorgekommene Beweismittel, die im abgeschlossenen Verfahren nicht geltend gemacht worden seien und die alleine oder in Verbindung mit seinem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätten". Damit wurde die Wiederaufnahme an Hand einer bloß schematischen, floskelhaften Begründung, die auf die individuellen Verhältnisse des konkreten Falles nicht Bedacht nimmt und sich in ihrer Allgemeinheit auf jeden anderen Fall anwenden ließe, verfügt.

Die Begründung des Wiederaufnahmbescheides hat aber einerseits die Wiederaufnahmegründe, also die Tatsachen und Beweise anzugeben, die neu hervorgekommen sind, und muss andererseits auch die Qualifikation dieser Umstände als bedeutsam für den anders lautenden Spruch des neuen Sachbescheides darlegen. Darüber hinaus muss sie auch die für die Ermessensentscheidung maßgebenden Umstände enthalten (siehe Ritz, a.a.O., Tz 3 zu § 307 und die dort zit. Judikatur; Stoll, a.a.O., S. 2943).

Das Finanzamt verabsäumte im gegenständlichen Fall, die "neu hervorgekommenen Beweismittel" und "das sonstige Ergebnis des Verfahrens" dezidiert zu benennen und diese näher auszuführen. Insbesonders legte es nicht dar, welche(s) Beweismittel konkret zu neuen Erkenntnissen im Tatsachenbereich gegenüber dem Erstverfahren geführt hätte(n) und inwiefern dadurch ein im Ergebnis anders lautender Spruch indiziert worden wäre.

Tatsächlich war aber bereits im Erstverfahren zumindest die grundlegende Kenntnis des Sachverhaltes hinsichtlich Kauf der Liegenschaft und der Vermietung von Ordinationsräumlichkeiten der Hausgemeinschaft an Herrn A bekannt gewesen, sodass eine nähere Erläuterung des herangezogenen Wiederaufnahmegrundes umso dringender gewesen wäre, als er auch nicht offensichtlich auf der Hand lag.

Aus dem angefochtenen Wiederaufnahmbescheid war sohin nicht nachvollziehbar, auf welche neu hervorgekommene Tatsache oder auf welches Ereignis des Verfahrens sich die Wiederaufnahme des Verfahrens stützte, und erfolgte die Wiederaufnahme daher in Wahrheit ohne Begründung.

Nach Lehre und Judikatur (siehe Stoll, a.a.O., Bd. III, S. 2943, und die dort zit. Jud.) hat aber die Begründung die Erfüllung der Voraussetzungen im rechtsgebundenen Bereich, also das Neuhervorkommen bestimmt zu bezeichnender Tatsachen und Beweise einerseits sowie die Qualifikation dieser als für den Spruch des anderslautenden Bescheides bedeutsam andererseits darzulegen.

Begründungsausführungen im Sachbescheid selbst könnten aber überdies nur dann ergänzend herangezogen werden, wenn im betreffenden Wiederaufnahmbescheid darauf verwiesen wurde.

Da die bekämpfte Wiederaufnahme – laut Inhalt des Spruches und der Begründung – sich im gegenständlichen Fall daher auf keinen ausreichenden Wiederaufnahmegrund stützte, die Rechtsmittelbehörde jedoch auf Grund obiger Ausführungen nicht befugt war, die fehlenden, vom Finanzamt im bekämpften Bescheid nicht ausgeführten Wiederaufnahmegründe durch neue zu ersetzen bzw. solche erstmals einzuführen, war spruchgemäß zu entscheiden und der angefochtene Wiederaufnahmbescheid des Finanzamtes ersatzlos aufzuheben.

2. Einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für das Jahr 2004:

Mit der ersatzlosen Aufhebung des Bescheides betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für das Jahr 2004 scheidet der vom Finanzamt in Verbindung mit der Wiederaufnahmeverfügung neu erlassene Feststellungsbescheid für das Jahr 2004 gemäß § 307 Abs. 3 BAO aus dem Rechtsbestand aus und das Verfahren tritt in die Lage zurück, in der es sich vor der Wiederaufnahme befunden hat.

Das bedeutet konkret, dass der vor der bekämpften Verfahrenswiederaufnahme in Geltung gestandene Feststellungsbescheid für das Jahr 2004 vom 16. Februar 2006 wieder auflebt. Gemäß § 273 Abs. 1 lit. a BAO ist eine Berufung zurückzuweisen, wenn die Berufung nicht zulässig ist.

Da mit Berufung nur Bescheide anfechtbar sind, ist eine solche auch unzulässig, wenn der Bescheid nicht mehr dem Rechtsbestand angehört (siehe Ritz, BAO-Kommentar, 3. Aufl., Tz 2 und 6 zu § 273).

Wie oben dargelegt, ist der o.a. angefochtene Feststellungsbescheid für das Jahr 2004 vom 24. August 2006 durch die ersatzlose Aufhebung des am selben Tag ergangenen Wiederaufnahmebescheides gemäß § 307 Abs. 3 BAO ex lege aus dem Rechtsbestand ausgeschieden.

Die dagegen gerichtete Berufung wurde somit unzulässig und ist gemäß § 273 Abs. 1 lit. a BAO zurückzuweisen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 28. September 2009