



GZ. RV/0242-I/11, RV/0241-I/11,
RV/0343-I/11, RV/0345-I/11,
RV/0344-I/11, RV/0346-I/11

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw, vertreten durch Khüny-Bliem Steuerberatungsgesellschaft KG, 6020 Innsbruck, Adamgasse 16, vom 28. Juni 2011 gegen die Bescheide des Finanzamtes Innsbruck vom 24. Mai 2011 betreffend 1. Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß [§ 303 Abs 4 BAO](#) betreffend die Feststellung von Einkünften gemäß [§ 188 BAO](#) für die Jahre 2003 bis 2005 und 2. Feststellung von Einkünften gemäß [§ 188 BAO](#) für die Jahre 2003 bis 2005

entschieden:

1. Den Berufungen betreffend die Wiederaufnahme der Verfahren wird stattgegeben.
Die Bescheide betreffend die Wiederaufnahme der Verfahren werden aufgehoben;

beschlossen:

2. Die Berufungen betreffend die Feststellungen von Einkünften gemäß [§ 188 BAO](#) werden zurückgewiesen.

Entscheidungsgründe

Die vier Berufungswerber A, B, C und D sind ehemalige Beteiligte der „B und Mitbesitzer“ Miteigentümergeinschaft. Zu dieser schlossen sie sich im Jahr 1996 zu gleichen Teilen zusammen, um gemeinsam eine Liegenschaft zu erwerben und erzielten seit 1996 Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

In den Jahren 1996 bis 1998 wurden die Einkünfte der Miteigentümergeinschaft nach [§ 188 BAO](#) unter Anerkennung der gegenständlichen Vermietung als Einkunftsquelle mit endgültigen Bescheiden festgestellt.

Aufgrund der anhaltenden Verlustsituation erfolgte ab dem Jahr 1999 bis zum Jahr 2004, nach entsprechenden Vorhalten bezüglich der objektiven Ertragsfähigkeit im Jahr 2004 und 2005, die Feststellung von Einkünfte nach [§ 188 BAO](#), weiterhin unter Anerkennung der gegenständlichen Vermietung als Einkunftsquelle, mit gemäß [§ 200 BAO](#) vorläufigen Bescheiden.

Im Zuge einer im Jahr 2007 durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung der berufsgegenständlichen Jahre 2003 bis 2005 (Vorprüfung) wurde ua. die objektive Ertragsfähigkeit und mit ihr die Einkunftsquelleneigenschaft der Vermietung erneut überprüft und deren Vorliegen festgestellt. In Folge wurden die vorläufig ergangenen Bescheide der Jahre 1999 bis 2004 am 10. Juli 2007 gemäß [§ 200 Abs 2 BAO](#) durch endgültige Bescheide ersetzt sowie ein endgültiger Erstbescheid für 2005 erlassen.

Im Zuge einer von November 2010 bis Mai 2011 durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung der Jahre 2006 bis 2009 wurde ua. festgestellt, dass vertraglich per 1. September 2007 Teile der Liegenschaft verkauft wurden und eine Realteilung stattfand.

In der Niederschrift über die am 2. Mai 2011 stattgefundenen Schlussbesprechung anlässlich dieser Prüfung wurde hierzu in der mit „Beurteilung Liebhaberei“ übertitelten Tz 1 auszugsweise ausgeführt:

„[...]“

Durch den Verkauf eines Teils der Liegenschaft sowie die Realteilung wurde die vermietende Tätigkeit der Mitbesitzgemeinschaft vorzeitig beendet, es ist daher von einem abgeschlossenen Beobachtungszeitraum auszugehen. Die Betätigung der Mitbesitzgemeinschaft wird als Liebhaberei eingestuft, da die Betätigung nicht aufgrund von wirtschaftlichen Unwägbarkeiten, sondern insbesondere aus privaten Motiven beendet wurde.

[...]

Die durch diesen oben abgeführten Sachverhalt neu hervorgekommenen Tatsachen berechtigen zu einer amtswegigen Wiederaufnahme der einheitlich und gesonderten Gewinnfeststellung für die Jahre 2003 bis 2005 nach [§ 303 Abs. 4 BAO](#).

[...]“

In der mit „Begründung Wiederaufnahme“ übertitelten Tz 2 des Prüfungsberichts vom 24. Mai 2011 wurde zudem auszugsweise ausgeführt:

„Die gegenständliche Vorprüfung hat vom 7.2.2007 bis zum 3.7.2007 (Schlussbesprechung) stattgefunden. Wenn zu diesem Zeitpunkt klar gewesen wäre, dass von weiteren Betriebsansiedelungen Abstand genommen wird und zudem die Gesellschaft auch aufgelöst wird (1.9.2007 – Wirksamkeit des Kauf- und Realteilungsvertrages), hätte die Prüfung bezüglich Liebhabereibeurteilung zu einem anderen Ergebnis geführt. [...]“

Infolgedessen wurden die Verfahren betreffend Feststellung von Einkünften gemäß [§ 188 BAO](#) für die Jahre 2003 bis 2005 mit Bescheiden vom 24. Mai 2011 wiederaufgenommen und dies durch einen Verweis auf die „Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen“ seien, begründet. Mit Bescheid vom selben Tag wurde gemäß [§ 190 Abs 1 BAO](#) ausgesprochen, dass eine Feststellung von Einkünften gemäß [§ 188 BAO](#) für die Jahre 2003 bis 2005 unterbleibt.

Die Berufungswerber erhoben sowohl gegen die Wiederaufnahmebescheide als auch gegen den neuen Sachbescheid die nunmehr verfahrensgegenständlichen Berufungen.

In den gegen die Wiederaufnahme der Verfahren gerichteten Berufungen wurde ausgeführt, dass alle bis zum Abschluss der Verfahren bekannten Tatsachen und Beweismittel offengelegt worden seien. Nach Abschluss der Verfahren sei es zum Verkauf/Realteilung der Liegenschaft gekommen. Es handle sich somit um ein neu entstandenes Beweismittel, das erst nach Abschluss der Verfahren entstanden sei und daher keinen Wiederaufnahmegrund bilden könne. Auch bestritten die Berufungswerber, dass der Verkauf bzw die Realteilung zu, für eine Wiederaufnahme der Verfahren erforderlichen, anderslautenden Bescheiden führe, da die Beurteilung der Vermietungstätigkeit als Liebhaberei durch das Finanzamt im konkreten Fall der ständigen Rechtsprechung widerspreche.

Das Finanzamt legte die Berufungen ohne die Erlassung von Berufungsvorentscheidungen der Abgabenbehörde zweiter Instanz vor und verwies in seiner Stellungnahme auf das Ergebnis der abgabenbehördlichen Prüfung.

Über die Berufungen wurde erwogen:

Die Abgabenbehörde zweiter Instanz stellt auf Basis des oben geschilderten Verwaltungsgeschehens und der aktenkundigen Unterlagen folgenden entscheidungswesentlichen Sachverhalt fest:

Im März 2005 wurde Herrn B im Zuge eines Zwangsversteigerungsverfahrens der (ideelle) Miteigentumsanteil des Herrn C vom zuständigen Bezirksgericht (GZ. xxx) zugesprochen. Ab diesem Zeitpunkt war somit Herr B zu 50% an der „B und Mitbesitzer“ Miteigentümergeinschaft beteiligt.

Nach einem Vorhalt vom 24. Mai 2005 wurden mit vorläufigem Bescheid gemäß [§ 200 Abs 1 BAO](#) vom 6. September 2005 für das Jahr 2003 Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung bei der früheren Miteigentümergeinschaft nach [§ 188 BAO](#) festgestellt.

Mit vorläufigem Bescheid vom 23. November 2005 wurden für das Jahr 2004 Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung bei der früheren Miteigentümergeinschaft nach [§ 188 BAO](#) festgestellt.

In der am 22. Dezember 2006 beim Finanzamt eingelangten Beilage zur Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften (Gemeinschaften) für das Jahr 2005 (E 106) waren bereits die nach dem oben erwähnten Zwangsversteigerungsverfahren veränderten Ertragsanteile wie folgt ersichtlich: Herr B: 50%, Herr D: 25%, Herr C: 0% und Herr A: 25%.

In Folge der vom 6. Februar 2007 bis 4. Juli 2007 durchgeführten „Vorprüfung“ wurden mit Bescheid vom 10. Juli 2007 auch für das Jahr 2005 Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung bei der früheren Miteigentümergeinschaft nach [§ 188 BAO](#) festgestellt.

Ebenso am 10. Juli 2007 wurden – neben den hier nicht interessierenden Jahren 1999 bis 2002 – auch bezüglich der nunmehr berufsgegenständlichen Jahre 2003 und 2004 die zunächst vorläufigen ergangenen Feststellungsbescheide gemäß [§ 200 Abs 2 BAO](#) für endgültig erklärt.

Laut aktenkundigem „Kauf- und Realteilungsvertrag“ wurde mit Wirkung vom 1. September 2007 der je 25% betragende Miteigentumsanteil des Herrn A und des Herrn D sowie ein näher bestimmter Miteigentumsanteil des Herrn B an die X GmbH veräußert und die sodann im Miteigentum des Herrn B und der X GmbH stehende Liegenschaft real geteilt.

Mit aktenkundigem Schreiben vom 5. November 2007 teilte Herr B dem Finanzamt mit, dass die „Mitbesitzergemeinschaft“ nicht mehr bestehe. Die Liegenschaft sei geteilt worden, ein Teil befände sich im Alleineigentum, der Rest sei an die X GmbH verkauft worden.

Im Zuge der vom November 2010 bis Mai 2011 stattgefundenen, die Jahre 2006 bis 2009 betreffenden, abgabenbehördlichen Prüfung wurden sodann die oben erwähnten aufgrund des Kauf- und Realteilungsvertrages vom September 2007 durchgeführten Kauf/Verkauf-Vorgänge samt anschließender Realteilung der Liegenschaft „festgestellt“.

Mit Bescheiden vom 24. Mai 2011 wurden schließlich die Verfahren betreffend Feststellung von Einkünften gemäß [§ 188 BAO](#) für die Jahre 2003 bis 2005 wiederaufgenommen und dies durch einen Verweis auf die „Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen“ seien, begründet. Unter der Überschrift „Prüfungsabschluss“ wurde auf Seite 5 dieses Prüfungsberichts vom 24. Mai 2011 bezüglich der Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung der Jahre 2003 bis 2005 auf „Tz. 1 – 2“ verwiesen. Die relevanten Ausführungen in der mit „Begründung Wiederaufnahme“

übertitelten Tz 2 wurden bereits in der obigen Darstellung des Verwaltungsgeschehen zitiert. Ebenso findet sich dort eine Wiedergabe der einschlägigen Ausführungen aus der ebenso in der Bescheidbegründung angesprochenen Niederschrift über die Schlussbesprechung jener Prüfung. Die wiedergegebenen Ausführungen aus der Niederschrift entsprechen jenen in der Tz 1 des Prüfungsberichtes.

Mit Bescheid vom selben Tag (24. Mai 2011) wurde gemäß [§ 190 Abs 1 BAO](#) ausgesprochen, dass eine Feststellung von Einkünften gemäß [§ 188 BAO](#) für die Jahre 2003 bis 2005 unterbleibt.

Gegen diese Sachverhaltsfeststellungen sprechende Umstände wurden weder von den Verfahrensparteien vorgetragen noch finden sich solche in den Akten, weshalb die vorgenommene Beweiswürdigung zu diesen Feststellungen führen durfte.

Nach Feststellung des obigen Sachverhalts hat die Abgabenbehörde zweiter Instanz über die vorliegenden Berufungen rechtlich erwogen:

Gemäß [§ 303 Abs 4 BAO](#) ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens vom Amts wegen unter den Voraussetzungen des [§ 303 Abs 1 lit. a und c BAO](#) 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.

Eine Wiederaufnahme rechtfertigende Tatsachen sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände; also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung im abgeschlossenen Verfahren zu einem anderen Ergebnis (als vom Bescheid zum Ausdruck gebracht) geführt hätten (*Ritz*, BAO⁴, § 303 Tz 7 und die dortigen Judikurnachweise; vgl auch *Stoll*, BAO-Kommentar, 2920).

Die Möglichkeit einer Berücksichtigung im abgeschlossenen Verfahren setzt nun aber voraus, dass die unberücksichtigt gebliebenen Tatsachen bereits im abgeschlossenen Verfahren vorhanden waren.

Demzufolge stellen nach der ständigen Rechtsprechung und herrschenden Lehre nur solche Tatsachen Wiederaufnahmsgründe dar, die im Zeitpunkt der Bescheiderlassung bereits existent waren, jedoch – weil unbekannt – im Verfahren unberücksichtigt blieben und später (neu) hervorkommen (*nova reperta*). Demgegenüber kommen solche Tatsachen, die erst nach Bescheiderlassung entstanden sind (*nova producta*) von vornherein nicht als Begründung einer Wiederaufnahme des Verfahrens in Betracht, da diese auch nicht in dem

mit Bescheid abgeschlossenen Verfahren berücksichtigt hätten werden können (vgl zB VwGH 23.9.1997, [93/14/0065](#); VwGH 20.11.1997, [96/15/0221](#); VwGH 31.1.2002, [96/15/0222](#); VwGH 22.11.2006, [2006/15/0173](#) und VwGH 28.10.2009, [2008/15/0209](#); *Ritz*, BAO⁴, § 303 Tz 13; vgl auch *Stoll*, BAO-Kommentar, 2920 und 2924 f).

Vor diesem Hintergrund stellte der teilweise Verkauf samt Realteilung der Liegenschaft im Jahr 2007 keine – bezogen auf die abgeschlossenen Verfahren der Jahre 2003 bis 2005 – neu hervorgekommene Tatsache dar und vermochte daher auch keine Wiederaufnahme jener berufsgegenständlichen Verfahren zu begründen.

Die Abgabenbehörde zweiter Instanz hat aber bei der Entscheidung über ein Rechtsmittel gegen eine amtswegige Wiederaufnahme durch das Finanzamt nur zu prüfen, ob dieses das Verfahren aus den von ihm gebrauchten Gründen wieder aufnehmen durfte, nicht jedoch, ob die Wiederaufnahme auch aus anderen Wiederaufnahmegründen zulässig gewesen wäre (vgl für viele wieder VwGH 22.11.2006, [2003/15/0141](#) und VwGH 19.9.2007, [2004/13/0108](#)).

Da die amtswegige Wiederaufnahme der Verfahren betreffend die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften nach [§ 188 BAO](#) für die Jahre 2003 bis 2005 somit rechtswidrig erfolgte, war den diesbezüglichen Berufungen stattzugeben.

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. Das bedeutet, dass durch die Aufhebung der hier angefochtenen Wiederaufnahmebescheide, die Feststellungen von Einkünften nach [§ 188 BAO](#) für die Jahre 2003, 2004 und 2005 vom 10. Juli 2007 wieder aufleben, während jener – hier ebenfalls angefochtene – Feststellungsbescheid nach [§ 188 BAO](#) iVm [§ 190 Abs 1 BAO](#) betreffend die Jahre 2003 bis 2005 vom 24. Mai 2011 wegen des unlösbaren rechtlichen Zusammenhanges mit den aufgehobenen Wiederaufnahmebescheiden mit diesen aus dem Rechtsbestand ausscheidet (vgl VwGH 11.12.2003, [2003/14/0032](#); *Ritz*, BAO⁴, § 307 Tz 8; *Stoll*, BAO-Kommentar, 2968 f).

Damit richten sich die diesbezüglichen Berufungen gegen einen (rechtlich) nicht (mehr) existenten Bescheid und waren daher gemäß [§ 273 Abs 1 lit a BAO](#) iVm [§ 307 Abs 3 BAO](#) als (nachträglich) unzulässig geworden zurückzuweisen (*Ritz*, BAO⁴, § 273 Tz 12).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 6. Dezember 2011