

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw., vertreten durch Berater, gegen die Bescheide des Finanzamtes A vom 17. Jänner 2003 betreffend die Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs 4 BAO hinsichtlich Umsatzsteuer und Einkommensteuer 1995 und 1996 sowie Umsatzsteuer und Einkommensteuer 1995 und 1996 entschieden:

Der Berufung gegen die Bescheide betreffend die Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 1995 und 1996 wird Folge gegeben.

Die Berufung gegen die aufgrund der verfügten Wiederaufnahme erlassenen Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 1995 und 1996 wird gemäß § 273 Abs. 1 lit. a BAO als unzulässig zurückgewiesen.

Entscheidungsgründe

Die Bw. erzielte in den Streitjahren Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung aus der Vermietung eines Einfamilienhauses in A. In einem im Jahr 2002 mit Entscheidung der Finanzlandesdirektion für Tirol abgeschlossenen Rechtsmittelverfahren war strittig, ob die Bw. beschränkt steuerpflichtig mit Zuständigkeit des FA A oder unbeschränkt steuerpflichtig mit Zuständigkeit des FA B war.

Aufgrund der Erhebungsergebnisse, wonach der in den Abgabenerklärungen für unbeschränkt Steuerpflichtige angegebene Wohnsitz in A nicht bestanden habe, erließ das Finanzamt A mit Ausfertigungsdatum 2. April 1998 abweichend von den eingereichten Erklärungen Umsatz- und Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1995 und 1996 unter Annahme des Vorliegens

einer beschränkten Steuerpflicht. Gestützt nur auf das Vorbringen der gegen diese Bescheide eingebrochenen Berufung, die Bw. habe ihren ständigen Wohnsitz im Elternhaus in O, erließ das Finanzamt A eine stattgebende Berufungsvorentscheidung vom 28. Mai 1998, in der es dem Berufungsbegehren durch Aufhebung der Bescheide vom 2. April 1998 entsprochen hat.

Aus Anlass der daraufhin vom Finanzamt A vorgenommenen Verständigung des FA B von dessen Zuständigkeit wurden umfassende Ermittlungen getätigt. Nachdem sich daraus ergebenden Sachverhalt kamen beide Finanzämter zum Schluss, dass die Bw. als beschränkt Steuerpflichtige anzusehen sei und weiterhin die Zuständigkeit des Finanzamtes A gegeben sei.

In der Folge erließ das Finanzamt A neuerlich Erstbescheide betreffend Umsatz – und Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1995 und 1996 (Ausfertigungsdatum 2. August 2000). Mit Berufungsentscheidung der Finanzlandesdirektion für Tirol wurde der Berufung gegen die Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 1995 und 1996 Folge gegeben und die angefochtenen Bescheide ersatzlos aufgehoben. Dies deshalb, weil durch die rechtskräftig gewordene Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes A vom 28. Mai 1998 das Abgabeverfahren mittels der meritorischen Sachentscheidung der ersatzlosen Behebung der Veranlagungsbescheide vom 2. April 1998 beendet war. Im Begleitschreiben an das Finanzamt A wurde darauf hingewiesen, dass nach einer derartigen Aufhebung von Bescheiden nachträglich hervorgekommene Sachverhalte nur mehr im Wege einer Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO berücksichtigt werden könnten.

Mit Ausfertigungsdatum 17. Jänner 2003 verfügte das Finanzamt A die Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO und erließ (neue) Bescheide betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 1995 und 1996.

Die Begründung der Wiederaufnahmebescheide weist folgenden Inhalt auf:

"Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte gem. § 303 Abs. 4 BAO, weil Tatsachen und Beweismittel neu hervorgekommen sind, die im abgeschlossenen 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."

Mit Eingaben vom 29. Jänner 2003 wurde gegen "die Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 1995 und 1996 datiert mit 17. Jänner 2003" Berufung erhoben und ausgeführt, das Finanzamt erlässe unter Hinweis auf § 303 Abs. 4 BAO obige Bescheide ohne nähere Begründung. Ohne näher auf die bereits in den letzten 7 Jahren ergangenen Mehrfachbescheide für genau diese Jahre einzugehen und unter Verweis auf die Berufungsentscheidung des Berufungssenates I vom 20. Dezember 2002 werde neuerlich Berufung erhoben, da kein Wiederaufnahmegrund im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO vorliege.

Gleichzeitig werde Vorschreibungsverjährung gemäß den Verjährungsbestimmungen der BAO eingewandt, und die Aufhebung der formalrechtlich unrichtigen Bescheide beantragt.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 14. Februar 2003 wurde die Berufung gegen die Sachbescheide (Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 1995 und 1996) als unbegründet abgewiesen. Begründend wurde ausgeführt, die Verjährung werde durch jede zur Geltendmachung des Abgabenanspruchs von der Abgabenbehörde nach außen erkennbare Amtshandlung unterbrochen, wobei mit Ablauf des Jahres, in welchem die Unterbrechung eingetreten sei, die Verjährungsfrist neu zu laufen beginne. Durch die Erlassung der Bescheide vom 2. April 1998, vom 2. August 2000, und das anschließende Berufungsverfahren habe die Behörde ausreichend Unterbrechungshandlungen gesetzt.

Zur Wiederaufnahme der Verfahren wurde ua. ausgeführt, im ersten Verfahren sei ausgeführt worden, dass die Bw. ihren ständigen Wohnsitz im Elternhaus in O habe. Im anschließenden Ermittlungsverfahren habe sich aber herausgestellt, dass in O kein Wohnsitz vorliege und sei diese Tatsache auch durch die Berufungsentscheidung vom 20. Dezember 2002 bestätigt worden. Es handle sich somit eindeutig um einen nachträglich hervorgekommenen Sachverhalt, der die Anwendung des § 303 Abs. 4 BAO rechtfertige.

Im rechtzeitig gestellten Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz vom 26. Februar 2003 wurde ergänzend noch vorgebracht, in der Entscheidung der Finanzlandesdirektion für Tirol vom 20. Dezember 2002 werde ausgeführt, dass das Verfahren für die Jahre 1995 und 1996 durch die Berufungsvorentscheidung als meritorische Sachentscheidung beendet worden sei. Weitere Bescheide für diese Jahre könnten nicht ergehen. Es gebe keine Wiederaufnahmegründe, da bereits im Ermittlungsverfahren, das der Senatsentscheidung zugrunde liege, die Frage der Wertung des Wohnsitzes in den gegenständlichen Jahren entschieden worden sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die Berufungen vom 29. Jänner 2003 richten sich ihrer Bezeichnung nach nur gegen die Sachbescheide. Im Falle einer Berufung ist entscheidend, ob aus dem Inhalt hervorgeht, wogegen sie sich richtet (vgl. Ritz, BAO-Kommentar, § 250 Tz 5). Dies ist im Streitfall zu bejahen. Aus dem Inhalt der Berufungen ergibt sich, dass sowohl die Verfahrens – als auch die Sachbescheide bekämpft werden. Bezuglich der Verfahrensbescheide vertritt die Bw. die Ansicht, dass mangels Vorliegens von neuen Tatsachen diese nicht ergehen hätten dürfen. Hinsichtlich der Sachbescheide wird Festsetzungsverjährung eingewendet.

Eine Wiederaufnahme von Amts wegen ist gemäß § 303 Abs. 4 BAO 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.

Wie jeder andere Bescheid bedarf auch der die Wiederaufnahme des Verfahrens verfügende Bescheid einer Begründung. Diese hat 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 die Begründung auch die für die Ermessensentscheidung maßgebenden Umstände enthalten (siehe Ritz, BAO-Kommentar 2. 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, a.a.O., S 2944).

Aufgabe der Berufungsbehörde bei Entscheidung über ein Rechtsmittel gegen die amtswegige Wiederaufnahme durch das Finanzamt ist, 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 daher den vor ihr angefochtenen Wiederaufnahmebescheid 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 (vgl. VwGH, 14.5.1991, 90/14/0262; 30.11.1999, 94/14/0124; 2.2.2000, 97/13/0199; Stoll, a.a.O. S. 2803).

Im vorliegenden Fall ist aus dem bekämpften Bescheiden nicht ersichtlich, aus welchen Gründen das Finanzamt die Wiederaufnahme der Umsatz- und Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1995 und 1996 verfügt hat. Die strittigen Bescheide verweisen lediglich auf "*neu hervorgekommene Tatsachen, die im abgeschlossenen Verfahren nicht geltend gemacht worden seien und die allein oder in Verbindung mit einem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätten*". Das Finanzamt verabsäumte jedoch in ihrer Begründung der Wiederaufnahmebescheide, die "neu hervorgekommenen Tatsachen" und das "sonstige Ergebnis des Verfahrens" dezidiert zu benennen und diese näher auszuführen. Da aus den angefochtenen Bescheiden 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.

Auch die Bescheidbegründung zur Berufungsentscheidung vom 14. Februar 2003 betreffend die angefochtenen Sachbescheide der Jahre 1995 und 1996 vermag den Begründungsmangel nicht zu 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, a.a.O., 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 der Berufungsvorentscheidung über die Bescheide betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens erstmals heranzuziehen. Abgesehen davon ist der gesonderten Begründung der Berufungsvorentscheidung vom 14. Februar 2003 nicht zu entnehmen, dass es sich bei den dort angeführten Umständen tatsächlich um neue Tatsachen handelt, die der Behörde im betreffenden Verfahren noch nicht bekannt gewesen sind.

Da die bekämpften Wiederaufnahmbescheide sich auf keinen Wiederaufnahmegrund stützen, waren sie aufzuheben.

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 die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 1995 und 1996 durch diese Berufungsentscheidung sind demnach die für diese Jahre ergangenen Umsatz- und Einkommensteuerbescheide gemäß § 307 Abs. 1 BAO aus dem Rechtsstand ausgeschieden. Die Berufung gegen die am 17. Jänner 2003 erlassenen Umsatz- und Einkommensteuerbescheide war daher als unzulässig geworden zurückzuweisen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 10. Jänner 2005