



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch die Höllwarth und Höllwarth Wirtschaftstreuhand- und Steuerberatungsgesellschaft m.b.H. & Co. KG, vom 17. Mai 2002 gegen den Bescheid des Finanzamtes Schwaz vom 15. April 2002 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Einkommensteuer für das Jahr 1999 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Der Abgabepflichtige führt eine Metzgerei und einen Gastgewerbebetrieb in der Form eines protokollierten Einzelunternehmens. Im Zuge einer Außenprüfung des Abgabepflichtigen, umfassend die Jahre 1998 und 1999, wurde festgestellt, dass im Jahr 1999 bei der Betriebs- und Geschäftsausstattung ein Anlagenzugang von 691.666,67 S verbucht worden sei. Es handle sich hierbei offensichtlich um Einrichtungsgegenstände für den Dachgeschossausbau lt. einer Rechnung der Fa. A vom 9. April 1999. Die vorgelegte Rechnung sei nicht aufgegliedert und weise daher nicht die für den Vorsteuerabzug erforderlichen Merkmale auf. Da trotz mehrmaliger Aufforderung eine berichtigte, ordnungsgemäße Rechnung innerhalb der gesetzten Fristen nicht beigebracht worden sei, könne die geltend gemachte Vorsteuer von 138.333 S nicht anerkannt werden. In ertragsteuerlicher Hinsicht erhöhe die nicht abzugsfähige Vorsteuer die Anschaffungskosten der Einrichtungsgegenstände, was zu einer - verteilt auf die Nutzungsdauer - höheren Abschreibung führe. Der für die Einrichtungsgegenstände geltend ge-

machte Investitionsfreibetrag sei entsprechend zu erhöhen (vgl. Tz 18, 21 und 23 des Bp-Berichtes vom 28. September 2001, Bp 123). Der Dachgeschossausbau selbst wurde im Zuge der Außenprüfung als betrieblich bedingt anerkannt. Demnach wurden die im Dachgeschoss geschaffenen fünf Gästezimmer und eine Personalwohnung, die vom Bruder des Abgabepflichtigen mit seiner Familie bewohnt werde, als notwendiges Betriebsvermögen behandelt (vgl. Pkt. 5 der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 12. September 2001, Bp 123).

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Außenprüfung und erließ am 1. Oktober 2001 – nach Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO von Amts wegen – ua. neue Sachbescheide betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für das Jahr 1999. Der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1999 erwuchs in Rechtskraft. Der Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 1999 wurde demgegenüber am 19. Oktober 2001 mit Berufung bekämpft, die sich gegen die Kürzung des Vorsteuerbetrages von 138.333 S richtete. Im Zuge der Außenprüfung sei vom Prüfer festgestellt worden, dass das bisher im Umbau befindliche Dachgeschoss weiter ausgebaut worden sei (fünf Gästezimmer und eine Personalwohnung). Diese Zimmer bzw. die Wohneinheit (samt der in Diskussion stehenden Einrichtung) seien vom Prüfer anlässlich einer Betriebsbesichtigung auch besichtigt und dabei als betriebsnotwendig anerkannt worden.

Vom Prüfer sei eine „*ordnungsmäßige*“ (detaillierte) Rechnung der Fa. A für den Vorsteuerabzug gefordert worden, wofür anlässlich der Schlussbesprechung am 12. September 2001 eine Frist von zwei Wochen gesetzt worden sei. Da der Juniorchef der Fa. A das Unternehmen vor einem Jahr verlassen habe und sich von den Nachfolgern niemand mehr für die Beibringung einer weiteren Aufstellung bzw. Aufgliederung der Rechnung zuständig erachtet habe, habe der Abgabepflichtige fast drei Wochen benötigt, um letztlich doch die Aufgliederung der Rechnung zu erhalten. Diese Aufgliederung sei dem Finanzamt am 2. Oktober 2001 per Fax übermittelt worden. Die Rechnung der Fa. A vom 9. April 1999 und die nachträglich eingeholte und am 2. Oktober 2001 übermittelte Aufgliederung der Rechnung („*Beilage zur Rechnung vom 9. April 1999*“) wurden der Berufung nochmals beigelegt.

Im Übrigen wendete sich der Abgabepflichtige dagegen, dass die vorgelegte Rechnung vom 9. April 1999 nicht den gesetzlichen Bestimmungen für den Vorsteuerabzug entspreche. Die Bezeichnung auf der Rechnung „*Zimmereinrichtungen laut Besprechung und laut Plan, Ausführung in Fichte 3-Schicht-Platte*“ könne in der Gastronomie durchaus als handelsüblich angesehen werden. Völlig unverständlich sei auch, dass von den anderen auf der Rechnung detailliert angegebenen Gegenständen der Vorsteuerabzug versagt worden sei.

Am 15. April 2002 erließ das Finanzamt eine („*verbösernde*“) Berufungsvorentscheidung betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 1999, mit der der Überlassung der Personalwohnung an den Bruder des Abgabepflichtigen und seiner Familie nach ertragsteuerlichen Grundsätzen die

steuerliche Anerkennung versagt wurde. Da der Eigenverbrauch aufgrund der privaten Wohnzwecken dienenden Nutzung im Hinblick auf § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994 in der ab 1998 geltenden Fassung BGBl. I Nr. 9/1998 bzw. § 6 Abs. 2 leg.cit. zwingend steuerfrei gestellt sei, sei der Dachgeschossausbau, soweit er die Personalwohnung betreffe, vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen. Gleichzeitig erließ das Finanzamt - nach neuerlicher Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO von Amts wegen - einen neuen Sachbescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1999, mit dem die Personalwohnung aufgrund ihrer untergeordneten Nutzung (die Nutzfläche der Wohnung sei im Verhältnis zur Nutzfläche des gesamten Gebäudes unter 20 %) zwar dem notwendigen Betriebsvermögen zugezählt wurde; die untergeordnete private Nutzung der Personalwohnung führe aber zu einer Nutzungsentnahme. Die Einrichtungsgegenstände für die Personalwohnung seien ebenfalls der Privatsphäre zuzuordnen.

Die gesonderte Begründung vom 16. April 2002 führte im Betreff auch den Wiederaufnahmescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1999 an. Das Finanzamt setzte sich in der Begründung mit den zur Beibringung einer berichtigten, ordnungsgemäßen Rechnung gesetzten Fristen auseinander und gab zu verstehen, dass auf die Aufforderung zur Rechnungsberichtigung letztlich nicht reagiert worden sei, weshalb der Vorsteuerabzug von 138.333 S für die auf den Dachgeschossausbau entfallenden Einrichtungsgegenstände zu versagen gewesen sei.

Das Finanzamt ging in der Begründung auch auf die mit der Berufung beigelegte Aufgliederung der Rechnung vom 9. April 1999 ein. Daraus gehe hervor, dass - abweichend vom Rechnungswortlaut - tatsächlich Einrichtungsgegenstände für fünf Zimmer und eine Ferienwohnung (Elternzimmer, Kinderzimmer, Küche, Wohnzimmer) geliefert worden seien, wobei ca. 50 % der Anschaffungskosten auf die Ferienwohnung entfallen würden. Diese Ferienwohnung werde vom Bruder des Abgabepflichtigen und dessen Familie bewohnt. Sowohl der Bruder als auch dessen Ehegattin seien als Dienstnehmer des Abgabepflichtigen beschäftigt. Es bestehe kein Mietvertrag bzw. sei keiner vorgelegt worden. Außerdem habe kein Geldfluss bezüglich der Miete nachgewiesen werden können.

Nach nunmehriger Rechnungsaufgliederung, die auch sämtliche Einrichtungsgegenstände der „Dienstwohnung“ für die Angehörigen umfasse, gelange das Finanzamt zur Ansicht, dass die Überlassung der möblierten Wohnung im Ausmaß von 90 m² (ds. 37,35 % der Fläche des Gebäudezuganges des Jahres 1999) gegen ein fiktives Entgelt von monatlich 4.000 S netto aus privaten Motiven erfolgt sei. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sei die Schaffung von Dienstwohnungen bei Betrieben mittlerer Größe nicht üblich und die

Errichtung einer Wohnung für im Betrieb tätige nahe Angehörige nur durch das Naheverhältnis erklärbar.

Mit Schreiben vom 17. Mai 2002 stellte der Abgabepflichtige den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz (betrifft die Umsatzsteuer für das Jahr 1999, worüber in einem gesonderten Verfahren abzusprechen ist). Gleichzeitig erhob er fristgerecht Berufung gegen den Bescheid vom 15. April 2002 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer für das Jahr 1999.

Soweit sich das Schreiben des Abgabepflichtigen vom 17. Mai 2002 auf die Anfechtung des Wiederaufnahmsbescheides bezog, führte er begründend aus, dass es an „*Revanchismus*“ grenze, wenn nunmehr über eine Wiederaufnahme des Verfahrens versucht werde, eine „*Verböserung*“ zu erreichen; dies nach umfangreichen Besichtigungen, Besprechungen und Verhandlungen anlässlich der Außenprüfung, die zum Ergebnis geführt hätten, dass die Personalwohnung (obwohl vom Bruder und der Schwägerin bewohnt) sehr wohl betriebsnotwendig sei. Auf Pkt. 5 der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 12. September 2001 werde diesbezüglich verwiesen. Der Umstand, dass aus der Rechnungsaufgliederung ersichtlich sei, dass sich in der Wohnung mehr Möbel befänden als in einem Fremdenzimmer, stelle keine neu hervorgekommenen Tatsachen und Beweise dar. Dieser Umstand sei bereits bekannt gewesen, da sowohl die Personalwohnung als auch die Gästezimmer im Zuge der Außenprüfung besichtigt worden seien.

Nach einer beim Unabhängigen Finanzsenat eingebrachten Vorlageerinnerung gemäß § 276 Abs. 6 BAO vom 1. Juni 2010 wurde die Berufung gegen den Bescheid betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer für das Jahr 1999 vom Finanzamt unmittelbar – ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung – der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß [§ 303 Abs. 4 BAO](#) ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen ua. in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, 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.

Die Entscheidung über die Wiederaufnahme des Verfahrens steht gemäß [§ 305 Abs. 1 BAO](#) der Abgabenbehörde zu, die den Bescheid in erster Instanz erlassen hat. Welche gesetzlichen Wiederaufnahmsgründe durch einen konkreten Sachverhalt als verwirklicht angesehen und

daher als solche herangezogen werden, bestimmt bei der Wiederaufnahme von Amts wegen die gemäß § 305 Abs. 1 leg.cit. zuständige Behörde.

Aufgabe der Berufungsbehörde bei Entscheidungen über ein Rechtsmittel gegen die amtsweilige Wiederaufnahme durch ein Finanzamt ist es daher, zu prüfen, ob dieses Verfahren aus den im erstinstanzlichen Bescheid gebrauchten Gründen wieder aufgenommen werden durfte, nicht jedoch, ob die Wiederaufnahme auch aus anderen Wiederaufnahmsgründen zulässig gewesen wäre. Die Berufungsinstanz darf daher die Wiederaufnahme nicht aufgrund von Tatsachen bestätigen, die vom erstinstanzlichen Bescheid nicht herangezogen wurden. Liegt der vom Finanzamt angenommene Wiederaufnahmsgrund nicht vor oder hat das Finanzamt einen Wiederaufnahmsgrund nicht benannt, muss die Berufungsbehörde den vor ihr bekämpften Wiederaufnahmsbescheid des Finanzamtes ersatzlos beheben (VwGH 19.9.2007, [2004/13/0108](#)). Verstößt die Berufungsbehörde gegen diese Beschränkung auf die Sache des Berufungsverfahrens, belastet sie ihren Bescheid mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit (VwGH 16.11.2006, [2006/14/0014](#)).

Bei einer Berufung gegen eine Wiederaufnahme von Amts wegen durch das gemäß [§ 305 Abs. 1 BAO](#) zuständige Finanzamt ist die Sache, über welche die Abgabenbehörde zweiter Instanz gemäß [§ 289 Abs. 2 BAO](#) zu entscheiden hat, nur die Wiederaufnahme aus den vom Finanzamt herangezogenen Gründen, also jene wesentlichen Sachverhaltsmomente, die das Finanzamt als Wiederaufnahmsgrund beurteilt hat. Unter Sache ist in diesem Zusammenhang die Angelegenheit zu verstehen, die den Inhalt des Spruches des Bescheides der Abgabenbehörde erster Instanz gebildet hat. Bei einem verfahrensrechtlichen Bescheid wie dem der Wiederaufnahme des Abgabenverfahrens von Amts wegen wird die Identität der Sache, über die 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 (vgl. VwGH 22.11.2006, [2003/15/0141](#); VwGH 26.4.2007, [2002/14/0075](#)).

Gemäß [§ 93 Abs. 3 lit. a BAO](#) hat ein Bescheid eine Begründung zu enthalten, wenn ihm ein Anbringen zugrunde liegt, dem nicht vollinhaltlich Rechnung getragen wird, oder wenn er von Amts wegen erlassen wird. Die Begründung eines Bescheides muss (unter anderem) erkennen lassen, welcher Sachverhalt der Entscheidung zugrunde gelegt wurde.

Ein Bescheid, mit dem im Sinne des [§ 303 Abs. 4 BAO](#) die Wiederaufnahme eines Verfahrens verfügt wird, hat daher - ggf. im Wege eines Verweises auf geeignete Schriftstücke - eine wenngleich knappe, nach Lage des Falles aber ausreichende Darstellung zur Beurteilung der Fragen zu enthalten, dass (in diesem Verfahren) Tatsachen oder Beweismittel neu hervorgekommen sind, worin genau diese bestanden haben, wann sie hervorgekommen sind (nova

reperta) sowie, dass die Tatsachen oder Beweismittel geeignet waren, den Spruch des neuen Sachbescheides zu beeinflussen (es muss sich um entscheidungserhebliche Sachverhaltselemente handeln). Darüber hinaus ist auszuführen, welche Erwägungen bei der Ermessensübung leitend waren (vgl. UFS 1.4.2008, RV/0099-I/07).

Es ist nicht die Sache des Abgabepflichtigen, das Nichtvorliegen eines Wiederaufnahmsgrundes nachzuweisen, sondern die Aufgabe der - die Wiederaufnahme des Verfahrens - verfügenden Abgabenbehörde, die Wiederaufnahme durch unmissverständliche Hinweise darauf zu begründen, welche Tatsachen oder welche Beweismittel auf welche Weise neu hervorgekommen sind. Soll eine amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens iSd [§ 303 Abs. 4 BAO](#) aufgrund einer Außenprüfung zulässig sein, muss aktenmäßig erkennbar sein, dass der Abgabenbehörde nachträglich Tatumstände zugänglich gemacht worden sind, von denen sie nicht schon zuvor Kenntnis hatte (VwGH 16.11.2006, [2006/14/0014](#)).

Eine den Kriterien des Verwaltungsgerichtshofes entsprechende Begründung ist dem angefochtenen Bescheid betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer für das Jahr 1999 nicht zu entnehmen. In der gesonderten Begründung vom 16. April 2002 befasste sich das Finanzamt zunächst mit der Versagung des Vorsteuerabzuges für die auf den Dachgeschossausbau entfallenden Einrichtungsgegenstände mangels ordnungsgemäßer Rechnung. Sodann ging das Finanzamt auch auf die mit der Berufung beigelegte Aufgliederung der Rechnung vom 9. April 1999 ein. Daraus ergebe sich, dass die Überlassung der möblierten Wohnung an die im Betrieb tätigen nahen Angehörigen (an den Bruder und dessen Ehegattin) aus privaten Motiven erfolgt sei.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sei die Schaffung von Dienstwohnungen bei Betrieben mittlerer Größe nicht üblich und die Errichtung einer Wohnung für im Betrieb tätige nahe Angehörige nur durch das Naheverhältnis erklärbar. In umsatzsteuerlicher Hinsicht sei für den privat genutzten Gebäudeteil ein Nutzungseigenverbrauch zu unterstellen, der im Hinblick auf die ab dem 1. Jänner 1998 geltende Rechtslage unecht steuerbefreit sei. Der Dachgeschossausbau sei daher, soweit er die Personalwohnung betreffe, vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen. Die Einrichtungsgegenstände für diese Wohnung seien ebenfalls der Privatsphäre zuzuordnen. Die umsatzsteuerlichen Auswirkungen der geänderten Rechtsansicht wurden sodann in der gesonderten Begründung vom 16. April 2002 ausführlich dargestellt.

Im Hinblick auf die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1999 begnügte sich das Finanzamt mit folgender „Begründung“:

„Da sich aus den Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung zur Umsatzsteuer auch Auswirkungen auf das Betriebsergebnis (AfA, IFB, Passivierungen) ergeben, ist das Verfahren hinsichtlich der Einkommensteuer für das Jahr 1999 gem. § 303 (4) BAO wieder aufzunehmen.“

Daran schloss sich eine Darstellung der ertragsteuerlichen Auswirkungen an. In dieser „Begründung“ wurden überhaupt keine Wiederaufnahmsgründe genannt. Die Berufungsbehörde darf die amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens nicht aufgrund von Tatsachen bestätigen, die das Finanzamt nicht herangezogen hat. Im Berufungsverfahren dürfen nur jene Wiederaufnahmsgründe berücksichtigt werden, die in der Bescheidbegründung des Finanzamtes genannt sind. Abweichend von dem Grundsatz, dass Begründungsmängel erstinstanzlicher Bescheide im Berufungsverfahren saniert werden können, ist eine hinsichtlich der Darstellung der Wiederaufnahmsgründe fehlende bzw. mangelhafte Begründung im Berufungsverfahren nicht sanierbar.

Für das Finanzamt ließe sich auch nichts gewinnen, wenn man die Ausführungen in der gesonderten Begründung vom 16. April 2002 zur Umsatzsteuer – unzulässigerweise – auch für die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer heranziehen wollte: Bei der Einschätzung, dass die Errichtung der Personalwohnung für die im Betrieb tätigen nahen Angehörigen (Bruder und dessen Ehegattin) nur durch das Naheverhältnis zum Berufungswerber (Bw.) erklärbar und daher dessen Privatsphäre zuzuordnen sei, stützte sich das Finanzamt – soweit erkennbar – auf die der Berufung beigelegte Aufgliederung der Rechnung vom 9. April 1999. Nach „*nunmehriger*“ Rechnungsaufgliederung, die auch sämtliche Einrichtungsgegenstände der „*Dienstwohnung*“ für die Angehörigen umfasse, sei die Überlassung der möblierten Wohnung im Ausmaß von 90 m² gegen ein fiktives Entgelt von monatlich 4.000 S netto aus privaten Motiven erfolgt.

Die „*nunmehrige*“ Rechnungsaufgliederung sei mit Berufung vom 19. Oktober 2001 „*nachgereicht*“ worden. Aus dieser Rechnungsaufgliederung gehe hervor, dass – abweichend vom Rechnungswortlaut – tatsächlich Einrichtungsgegenstände für fünf Zimmer und eine Ferienwohnung (Elternzimmer, Kinderzimmer, Küche, Wohnzimmer) geliefert worden seien, wobei ca. 50 % der Anschaffungskosten auf die Ferienwohnung entfallen würden. Es bestehe kein Mietvertrag bzw. sei keiner vorgelegt worden. Außerdem habe kein Geldfluss bezüglich der Miete nachgewiesen werden können.

Bei den von der Abgabenbehörde herangezogenen Wiederaufnahmsgründen muss es sich um taugliche Wiederaufnahmsgründe handeln. Maßgebend ist, ob der Abgabenbehörde im jeweils wieder aufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wieder aufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können (VwGH

21.7.1998, [93/14/0187](#), 0188; VwGH 24.2.2004, [2000/14/0186](#); VwGH 29.9.2004, [2001/13/0135](#)). Was den Wissensstand des Finanzamtes zum Zeitpunkt der Erlassung des Einkommensteuerbescheides vom 1. Oktober 2001 betrifft, ist Folgendes festzuhalten:

Anlässlich der Außenprüfung zu Bp 123 wurden die im Zuge des Dachgeschossausbaues geschaffenen Räumlichkeiten (sowohl die Gästezimmer als auch die Personalwohnung) vom Prüfer eingehend besichtigt. Bei der Schlussbesprechung am 12. September 2001 wurde auch der Dachgeschossausbau behandelt. Die Besprechungspunkte für die Schlussbesprechung, die dem Bw. vorab übermittelt wurden, enthalten unter Pkt. 5 folgende Feststellungen des Prüfers:

Das bisher rohe Dachgeschoss sei zu fünf Gästezimmern und einer Personalwohnung für den Bruder des Bw. samt dessen Familie ausgebaut worden. Die Personalwohnung weise eine Nutzfläche von 90 m² auf (das seien 37 % der Fläche des ausgebauten Dachgeschosses, jedoch weniger als 20 % der Nutzfläche des gesamten Gebäudes). Der Bruder und dessen Ehegattin stünden im Lohnverhältnis zum Bw. Für das Wirtschaftsjahr 1999 sei bei Erstellung des Jahresabschlusses eine Nettomiete von 28.000 S (4.000 S monatlich zuzüglich 10 % USt für sieben Monate) über das Privatkonto eingebucht worden, eine Zahlung sei jedoch nicht erfolgt. Die Personalwohnung sei möbliert. Lt. Rechnung der Fa. A vom 9. April 1999 hätten die Anschaffungskosten für „7 Zimmereinrichtungen“ 692.000 S netto zuzüglich 20 % USt betragen. Die Rechnung sei nicht weiter aufgegliedert. Tatsächlich seien nur sechs Einheiten ausgebaut worden (fünf Gästezimmer und die erwähnte Wohnung). Die Gästezimmer seien wesentlich kleiner als die Personalwohnung und dementsprechend auch nicht so teuer eingerichtet. Eine ordnungsmäßige (detaillierte) Rechnung der Fa. A sei auch für den Vorsteuerabzug erforderlich.

Dem Finanzamt war somit zum Zeitpunkt der Erlassung des Einkommensteuerbescheides vom 1. Oktober 2001 bekannt, dass im Zuge des Dachgeschossausbaus - abweichend vom Rechnungswortlaut – nicht „7 Zimmereinrichtungen“, sondern Einrichtungsgegenstände für fünf Gästezimmer und eine Wohnung geliefert wurden, dass die Wohnung mit einer Nutzfläche von 90 m² vom Bruder des Bw. und dessen Familie genutzt wird, dass der Bruder des Bw. und dessen Ehegattin, die beide im Betrieb des Bw. als Dienstnehmer beschäftigt sind, für die Überlassung der Wohnung keine Gegenleistung erbracht haben. Dem Einwand des Finanzamtes (vgl. den Vorlagebericht an den Unabhängigen Finanzsenat vom 16. August 2010), dass ihm erst mit der Beilage zur Rechnung vom 9. April 1999 (mit der „nachgereichten“ Rechnungsaufgliederung) bekannt geworden sei, dass diese Rechnung der Fa. A auch Einrichtungsgegenstände der Dienstwohnung enthalten habe, muss daher widersprochen werden. Dem Prüfer war aufgrund der durchgeführten Betriebsbesichtigung insbesondere bekannt, dass die fünf Gästezimmer im Verhältnis zur Wohnung wesentlich kleiner und auch nicht so teuer eingerichtet sind. Anhand der vorgelegten Pläne wurde das Ausmaß der überlassenen Wohnung mit 37,35 % der gesamten Dachgeschossfläche genau ermittelt. Die nachträglich

vorgelegte Rechnungsaufgliederung vermochte dem Finanzamt keine weiteren entscheidungswesentlichen Sachverhaltselemente zu vermitteln.

Dem Finanzamt war daher der Sachverhalt zum Zeitpunkt der Erlassung des Einkommensteuerbescheides am 1. Oktober 2001 so vollständig bekannt, dass es bereits in diesem Verfahren eine richtige rechtliche Würdigung der Überlassung der Personalwohnung an den Bruder des Bw. und dessen Familie hätte vornehmen können. Tatsächlich hat der Prüfer anlässlich der Außenprüfung - losgelöst von der geforderten Nachreichung einer Rechnungsaufgliederung - eine solche Würdigung auch vorgenommen. So findet sich unter Pkt. 5 der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 12. September 2001, Bp 123, folgende Prüfungsfeststellung:

„Die Betriebswohnung wird als betriebsnotwendig anerkannt (§ 5-Ermittler, Lage des Betriebes). Beide Bewohner sind in leitender Stellung beschäftigt. Der Unternehmer selbst wohnt nicht im Betriebsgebäude. Eine berichtigte Rechnung mit Aufgliederung über Inhalt der Rechnung der Fa. A wird innerhalb von 14 Tagen nachgereicht – ansonsten kann der Vorsteuerabzug nicht anerkannt werden.“

Die Wiederaufnahme aufgrund neu hervorgekommener Tatsachen oder Beweismittel bietet die Möglichkeit, bisher unbekannten, aber entscheidungswesentlichen Sachverhaltselementen Rechnung zu tragen; sie dient aber nicht dazu, bloß die Folgen einer unzutreffenden rechtlichen Würdigung eines offen gelegten Sachverhaltes zu beseitigen (VwGH 9.7.1997, [96/13/0185](#)).

Nach [§ 20 BAO](#) müssen Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen), sich in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Bei Ermessensentscheidungen sind die maßgebenden Umstände und Erwägungen aufzuzeigen (VwGH 23.10.1987, [84/17/0220](#)); solche Entscheidungen sind insoweit zu begründen, als dies die Nachprüfbarkeit des Ermessensaktes in Richtung auf seine Übereinstimmung mit dem Sinn des Gesetzes erfordert (VwGH 17.10.2002, [2000/17/0099](#); VwGH 16.10.2003, [2003/16/0118](#); VwGH 24.3.2004, [2001/14/0083](#)).

Die Ermessensübung ist bei einer Wiederaufnahme des Verfahrens entsprechend zu begründen (VwGH 11.8.1993, [92/13/0096](#); 24.1.1996, [95/13/0136](#); VwGH 24.2.2000, [96/15/0129](#)). Bei einer sich zu Ungunsten der Partei auswirkenden Wiederaufnahme ist in der Begründung der positiven Ermessensentscheidung darzutun, aus welchen Gründen bei der vorzunehmenden Interessensabwägung den Gesichtspunkten der Zweckmäßigkeit gegenüber jenen der Billigkeit der Vorzug eingeräumt wurde (VwGH 21.3.1996, [94/15/0085](#)). Der gesonderten Be-

scheidbegründung vom 16. April 2002 zum angefochtenen Wiederaufnahmsbescheid lassen sich keinerlei Angaben zur vorgenommenen Ermessensübung entnehmen.

Da das Finanzamt einen Wiederaufnahmsgrund nicht benannt hat bzw. taugliche Wiederaufnahmsgründe im Streitfall nicht vorliegen, ist der Berufung vom 17. Mai 2002 gegen den Bescheid vom 15. April 2002 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß [§ 303 Abs. 4 BAO](#) hinsichtlich Einkommensteuer für das Jahr 1999 stattzugeben und der angefochtene Wiederaufnahmsbescheid 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 des Bescheides betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer für das Jahr 1999 scheidet demnach der für das genannte Jahr ergangene neue Sachbescheid vom 15. April 2002 betreffend Einkommensteuer aus dem Rechtsbestand aus.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 8. März 2011