



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Berater, vom 10. Februar 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes XYZ, vertreten durch Finanzanwalt, vom 19. Jänner 2006 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs 4 BAO betreffend Einkommensteuer 2001 bis 2003, Einkommensteuer 2001 bis 2003 und Festsetzung von Anspruchszinsen für die Jahre 2001 bis 2003 entschieden:

Der Berufung gegen die Bescheide betreffend die Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO betreffend Einkommensteuer 2001 bis 2003 wird Folge gegeben. Die Bescheide werden aufgehoben.

Die Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 2001 bis 2003 wird als unzulässig geworden zurückgewiesen.

Die Berufung gegen die Bescheide betreffend Anspruchszinsen hinsichtlich Einkommensteuer 2001 bis 2003 wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Der Bw. (Berufungswerber) erzielte seit dem Jahr 1978 Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung eines Gebäudes. Anlässlich im Jahr 2005 stattgefundenen, die Veranlagungsjahre 1999 bis 2003 umfassenden abgabenbehördlichen Prüfung, traf der Prüfer folgende Feststellung (vgl. Tz 1 des Berichtes vom 17.1.2006 bzw. Tz 1 der Niederschrift vom 21.12.2005):

„TZ 1 Liebhaberei

Führt eine Betätigung zu Verlusten bzw. wird Vorsteuer abgezogen, obwohl der sich Betätigende keine ernsthafte, nach außen erkennbare Absicht zur Erzielung von Einkünften bzw. Einnahmen glaubhaft machen kann, so liegt keine Betätigung im Sinne des § 2 Abs. 3 EStG bzw. keine unternehmerische Betätigung im Sinne des § 2 UStG vor.

Der Abgabepflichtige erzielte Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung aus einem in der A gelegenen Gebäude. Seit dem Jahr 1999 erklärte der Abgabepflichtige Verluste, da der Mieter keine Mietzahlungen mehr leistete und delogiert wurde. Bei der Veranlagung des Jahres 1999 wurde vom Steuerberater telefonisch mitgeteilt, dass der Pflichtige weiterhin bemüht sei, Mieter zu suchen. Durch die Erfahrung mit der Vormieterin werden jedoch strengere Maßstäbe angelegt.

Wie aus der Belegsammlung ersichtlich sei, wurden keinerlei Medieneinschaltungen getätigt, die auf eine neuerliche Vermietung des Gebäudes schließen lassen. Auch wurde am Gebäude keinerlei Anzeichen (Anzeigetafeln, Plakat, usw.) für eine Wiedervermietung angebracht. Das Gebäude befindet sich unmittelbar neben dem Wohnhaus des Abgabepflichtigen.

Bei der durchgeführten Besichtigung konnte festgestellt werden, dass das Gebäude in gutem Zustand ist. Im Parterre sind noch 3 Maschinen (AB, BA und BB) installiert, was auf eine private Nutzung schließen lässt, da der Abgabepflichtige nichtselbständige Einkünfte als B bezieht.

Die Bescheide der Jahre 1992 – 1996 wurden vorläufig veranlagt, im Zuge der Veranlagung des Jahres 1997 wurden diese jedoch als endgültig erklärt. Mit Beginn des Jahres 1998 wurde die Vermietung aufgegeben und seit diesem Zeitpunkt wurden keinerlei Einnahmen mehr erzielt.

Die Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO stützt sich auf die neu hinzugekommene Tatsache, dass nach Delogierung der alten Mieter keine nach außen erkennbare Aktionen hinsichtlich einer Neuvermietung getätigt wurden.“

Das Finanzamt folgte den Feststellungen des Prüfers und erließ mit Ausfertigungsdatum 19. Jänner 2006 nach Wiederaufnahme der Verfahren ua. (neue) Einkommensteuerbescheide 2001 bis 2003. Ebenfalls mit Ausfertigungsdatum 19. Jänner 2006 ergingen die Bescheide über die Festsetzung von Anspruchszinsen für die Jahre 2001 bis 2003.

Gegen die genannten Bescheide wurde mit Eingabe vom 10. Februar 2006 fristgerecht berufen und ausgeführt, dass keine Wiederaufnahmegründe vorliegen würden. Unrichtig sei, dass die Vermietung im Jahr 1998 beendet worden sei. Der (bisherige) Mieter habe ab dem Jahr 1998 keine Miete mehr bezahlt. Er habe aber mit Hilfe des Gerichtes die Räumlichkeiten noch bis September 1999 benutzen können.

Die streitgegenständliche Vermietung könne durch Mundpropaganda erreicht werden, da es sich um einen kleinen Ort mit vollkommener Marktransparenz handle. 1999 und 2004 sei das Mietobjekt allerdings durch das M beschädigt worden. Die in der Bescheidbegründung unterstellte private Verwendung werde zurückgewiesen. Die Maschinen würden noch vom Vater des Bw. stammen und hätten den bisherigen Mietern für ihre Arbeiten gedient.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 11. April 2006 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. In der gesonderten Bescheidbegründung vom 13. April 2006 wurde ausgeführt, die Tatsache, dass der Bw. nicht alle zur Verfügung stehenden Mittel auf der Suche nach einem Nachmieter ausgeschöpft habe, also die Mietersuche nicht mit allem Nachdruck und aller Ernsthaftigkeit betrieben habe, sei erst anlässlich der im Jahre 2005 durchgeführten Betriebsprüfung bekannt geworden. Anlässlich der im Jahr 2005 durchgeführten Betriebsprüfung sei festgestellt worden, dass sich der Bw. offensichtlich ausschließlich auf eine Art Mundpropaganda in seinem Wohnort verlassen. Der Bw. habe auch dann noch keine andere Möglichkeit ins Auge gefasst, als klar sein habe müssen, dass die Mundpropaganda alleine keinen Erfolg bringen würde.

Mit Eingabe vom 25. April wurde ua. beantragt, die Berufung gegen die Bescheide über Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs 4 BAO betreffend Einkommensteuer 2001 bis 2003, Einkommensteuer 2001 bis 2003 und Festsetzung von Anspruchszinsen für die Jahre 2001 bis 2003 der Abgabenbehörde zweiter Instanz vorzulegen.

Über die Berufung wurde erwogen:

1.) Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von 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.

2.) 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 BAO für die Entscheidung über die Wiederaufnahme zuständige Behörde (im Regelfall also die Abgabenbehörde erster Instanz). Aufgabe der Berufungsbehörde bei der Entscheidung über ein Rechtsmittel gegen eine amtswegige Wiederaufnahme durch ein Finanzamt ist es daher, zu prüfen, ob das Verfahren aus den vom Finanzamt gebrauchten Gründen wieder aufgenommen werden durfte, nicht jedoch, ob die Wiederaufnahme auch aus anderen Wiederaufnahmsgründen zulässig gewesen wäre. 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 Finanzamts 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; uva).

Sache, über die die Abgabenbehörde zweiter Instanz gemäß § 289 Abs. 2 BAO zu entscheiden hat, ist bei einer Berufung gegen die Wiederaufnahme der Verfahrens von Amts wegen folglich nur die Wiederaufnahme aus den vom Finanzamt herangezogenen Gründen, also jenen wesentlichen Sachverhaltsmomenten, die das Finanzamt als Wiederaufnahmegrund beurteilt hat. Unter Sache ist die Angelegenheit zu verstehen, die den Inhalt des Spruchs des Bescheides der Abgabenbehörde erster Instanz gebildet hat. Die Identität der Sache, über die abgesprochen wurde, wird durch den Tatsachenkomplex begrenzt, der als neu hervorgekommen von der für die Wiederaufnahme zuständigen Behörde herangezogen wurde (VwGH 26.4.2007, 2002/14/0075; VwGH 22.11.2006, 2003/15/0141).

3.) 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 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.

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 auf Grund 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).

§ 303 Abs. 4 BAO schließt nicht aus, dass eine - für die Zulässigkeit einer Wiederaufnahme erforderliche - Tatsache erst im Wege der Beweiswürdigung gewonnen werden kann. An das Beweismaß sind dann keine höheren Anforderungen zu stellen als an andere Tatsachen, die der Besteuerung zugrunde zu legen sind. Es bedarf dann der Darstellung jener im Tatsachenbereich angesiedelten Indizien (Beweisanzeichen), die - in ihrer Zusammenschau - geeignet sind, ein abgabenrechtlich bedeutsames Tatsachelement im Sinne des § 303

Abs. 4 BAO im Wege einwandfreier Beweiswürdigung (iSd § 167 Abs. 2 BAO) als erwiesen anzunehmen.

4.) Die Bescheide, mit denen die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich der Einkommensteuer 2001 bis 2003 verfügt wurden, enthalten die Begründung, dass die Wiederaufnahme der Verfahren auf Grund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung erfolgten, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind.

a.) Feststellungen aus welchen Gründen, die streitgegenständliche Tätigkeit nicht als Einkunftsquelle einzustufen ist, wurden keine getroffen.

b.) Die Ausführungen des Finanzamtes, wonach das Vorhandensein von drei Maschinen im Parterre des Mietobjektes, auf eine private Nutzung schließen lassen, stellt keine (neue) Tatsache, sondern eine Vermutung dar.

c.) Aktenwidrig ist die Feststellung, dass mit Beginn des Jahres 1998 die Vermietung aufgegeben worden sei. Im Veranlagungsakt befindet sich ein Aktenvermerk des Finanzamtes, datiert vom 30. Juni 2000 betreffend das Jahr 1998, wonach in diesem Jahr zwei Monatsmieten eingegangen seien. Weiters wurde festgehalten, da zwischenzeitlich die Delogierung der Vermieter erreicht werden konnte. Der Bw. bemühe dich um einen (neuen) Mieter. Tatsachen oder Beweismittel, die darauf schließen lassen, dass die Vermietungstätigkeit im Jahr 1998 beendet wurde, sind dem Prüfungsbericht bzw. der Niederschrift nicht zu entnehmen.

d.) Auf welchem Zeitraum sich die Feststellung bezieht, wonach am Gebäude keinerlei Anzeichen für eine Neuvermietung angebracht worden seien, lässt sich dem Prüfungsbericht vom 17. Jänner 2006 bzw. der Niederschrift 21. Dezember 2005 nicht entnehmen.

e.) Auf welche (neue) Tatsachen oder Beweismittel die Feststellung gestützt wird, dass nach Delogierung der (bisherigen) Mieter keine nach außen hin erkennbaren Aktionen zur Findung eines Nachmieters gesetzt wurden, lässt sich aus dem Prüfungsbericht bzw. aus der Niederschrift auch nicht mit hinreichender Deutlichkeit entnehmen.

f.) Unrichtig ist, dass im Prüfungsbericht 17. Jänner 2006 oder der Niederschrift 21. Dezember 2005 die Feststellung getroffen wurde, dass sich der Bw. offensichtlich ausschließlich nur auf eine Art Mundpropaganda verlassen habe und ihm klar sein habe müssen, dass diese keinen Erfolg bringen könne. Eine derartige Feststellung wurde erst nach Eingehen der Berufung in der gesonderten Bescheidbegründung vom 13. April 2006 getroffen. Zudem beruht diese Feststellung (offensichtlich) auf dem Berufungsvorbringen.

5.) Der Prüfungsbericht 17. Jänner 2006 vom noch die Niederschrift 21. Dezember 2006 vom enthalten lediglich eine Aussage des Inhalts, *dass nach Delogierung der alten Mieter keine nach außen erkennbare Aktionen hinsichtlich einer Neuvermietung getätigt wurden.*

Welche Tatsachen oder Beweismittel tatsächlich neu hervorgekommen sind, wann sie hervorgekommen sind und worin sie bestanden haben, wurde nicht ausgeführt. Wurden aber - ungeachtet der Behauptung, Feststellungen getroffen zu haben, die eine Wiederaufnahme erforderlich machen - tatsächlich keine neuen Tatsachen angeführt, entzieht sich der Wiederaufnahmsbescheid einer Überprüfung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Die Identität der Sache ist durch den Tatsachenkomplex begrenzt, der von der Abgabebehörde erster Instanz herangezogen wurde. Mangelt es an der Umschreibung eines solchen Komplexes und darf ein solcher Komplex - wie ausgeführt - von der Abgabenbehörde zweiter Instanz auch nicht durch einen anderen ersetzt werden, kann der Wiederaufnahmsbescheid nur aufgehoben werden.

6.) Der Umstand, dass der Berufung gegen einen Wiederaufnahmsbescheid Folge gegeben wird, steht einer neuerlichen Wiederaufnahme, die sich auf einen geeigneten Wiederaufnahmsgrund zu stützen vermag, (grundsätzlich) nicht entgegen. Es liegt am Finanzamt, zu prüfen, ob das Verfahren nach Maßgabe der Bestimmungen des Verfahrensrechts wiederaufgenommen werden kann und wiederaufgenommen werden soll.

7.) Wird der Wiederaufnahmsbescheid (wie im vorliegenden Fall) gemäß § 289 Abs. 2 BAO aufgehoben, tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat. Der neue Sachbescheid scheidet ex lege aus dem Rechtsbestand. Die Berufung gegen die neuen Einkommensteuerbescheide war daher als unzulässig (geworden) zurückzuweisen. Die Zurückweisung der Berufungen gegen die Einkommensteuerbescheide ist die zwingende Folge der Aufhebung der zugrunde liegenden Verfahrensbescheide (Wiederaufnahmsbescheide).

8.) Ein Bescheid, mit dem Anspruchszinsen festgesetzt werden, ist zwar mit Berufung anfechtbar. Erweist sich der Bescheid, mit dem die Stammabgabe festgesetzt wurde, aber als rechtswidrig, wird diesem Umstand mit einem (an den Änderungs- bzw. Aufhebungsbescheid gebundenen) weiteren Zinsenbescheid Rechnung getragen. Eine Änderung des ursprünglichen Zinsenbescheids hat aus diesem Grund nicht zu erfolgen (Ritz, BAO, § 205 Tz 34 f.).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden

Innsbruck, am 4. April 2008