



GZ. RV/0128-S/08

miterledigte RV/0127-S/08,
RV/0129-S/08, RV/0677-S/08

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Mag. Hannes Stöckl, Steuerberater & Wirtschaftsprüfer, 5600 St. Johann/Pongau, Leo-Neumayer-Straße 10, gegen die Bescheide des Finanzamtes Salzburg-Stadt vom 17. Jänner 2008 betreffend

- 1) die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Körperschaftsteuer und Umsatzsteuer 2002
 - 2) die Körperschaftsteuer und die Umsatzsteuer 2002
- entschieden:

- 1) Der Berufung betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Körperschaftsteuer und Umsatzsteuer 2002 wird Folge gegeben. Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.
- 2) Die Berufung betreffend Körperschaftsteuer und Umsatzsteuer 2002 wird als unzulässig zurückgewiesen.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) ist eine österreichische Privatstiftung. Am 25.3.2004 reichte der steuerliche Vertreter der Bw. die Steuererklärungen für 2002 (Umsatzsteuer- und Körperschaftsteuererklärung) samt Beilagen beim zuständigen Finanzamt ein und teilte in einem Begleitschreiben Folgendes mit:

„Ich möchte darauf hinweisen, dass in den Steuererklärungen die Einnahmen/ Ausgabenrechnung für die Liegenschaft in X ebenso steuerlich berücksichtigt wurde wie die in diesem

Zusammenhang angefallenen Vorsteuern bzw. Umsatzsteuern.

Die Großbetriebsprüfungsstelle hat die Vermietung in X steuerlich nicht anerkannt, wobei gegen die entsprechenden Steuerbescheide das Rechtsmittel der Berufung eingelegt wurde.“

Mit Bescheiden vom 15.1.2007 wurde die Umsatzsteuer sowie die Körperschaftsteuer für 2002 erklärungsgemäß veranlagt. Mit Bescheiden vom 17.1.2008 wurde das Verfahren hinsichtlich der Umsatz- und Körperschaftsteuer für 2002 wieder aufgenommen, weil in der Zwischenzeit eine Außenprüfung über die Jahre 2002 – 2004 durchgeführt worden war. Dabei wurde die Vermietung der Liegenschaft in X wie bereits bei der Vorprüfung steuerlich nicht anerkannt, aus diesem Grund die Wiederaufnahme des Verfahrens verfügt und neue Sachbescheide erlassen.

Die dagegen eingebrachte Berufung, die einen Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung enthält, wurde dem Unabhängigen Finanzsenat vom Finanzamt ohne Erlassung von Berufungsvorentscheidungen vorgelegt. Da die Berufung nur eine Begründung die Sachbescheide betreffend enthielt, nicht aber hinsichtlich der verfügten Wiederaufnahme des Verfahrens, erließ der Unabhängige Finanzsenat in einem Mängelbehebungsverfahren den Auftrag, eine diesbezügliche Begründung nachzureichen. Diesem Auftrag wurde fristgerecht entsprochen, wobei als Begründung angeführt wurde, dass der streitgegenständliche Sachverhalt dem Finanzamt gegenüber zur Gänze offen gelegt worden sei und im Zuge der Außenprüfung keine neuen Tatsachen hervorgekommen seien.

Mit Schreiben vom 7. September 2009 zog der steuerliche Vertreter hinsichtlich der Wiederaufnahme des Verfahrens den Antrag auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung zurück.

Über die Berufung wurde erwogen:

1) Sachverhalt:

Der folgende Sachverhalt geht aus den vom Finanzamt vorgelegten Akten, den Akten der Großbetriebsprüfung und dem Vorbringen der Bw. hervor und ist unstrittig.

Die Bw. wurde mit Stiftungsurkunde vom 20.11.2000 von Ing.K sowie seinen Kindern Dr.K, DI.K und K.W. als Stifter errichtet. Mit Nachstiftungsvertrag vom 14.12.2000 übertrug der Stifter Ing.K unentgeltlich den ihm gehörenden Hälfteanteil an einer Liegenschaft in X am Wörthersee an die Stiftung. Als Stichtag der Übergabe und Übernahme wurde der 31.12.2000 vereinbart. Das Grundstück grenzt unmittelbar an den Wörthersee. Darauf befindet sich eine Doppelhaushälfte.

Diese Liegenschaft wurde in der Vergangenheit durch die Familien K in den Sommermonaten als Ferienhaus kostenlos genutzt. Zum Zeitpunkt der Übernahme der Liegenschaft durch die Bw. befand sich das Gebäude in einem schlechten bzw. veralteten Zustand und wurde daher im Jahr 2002 umgebaut und modernisiert. Ab 2001 wurde für die Zeiten der Nutzung von den Benützern ein ortsübliches Entgelt bezahlt, wobei für die Preisfindung die Preise von Vergleichsobjekten herangezogen wurden. Die Rechnungen über die Nutzung der Liegenschaft für die Jahre 2001 und 2002 datieren alle vom 3.3.2003 (Anmerkung: Die Ankündigung der Außenprüfung für diese Jahre erfolgte am 26.3.2003) und wurden vom Vorsitzenden des Stiftungsvorstandes ausgestellt. Die Rechnung für 2001 wurde an Ing.K gerichtet und weist für den Sommer 2001 ein Jahrespauschale in Höhe von € 2.906,91 auf. Für die Nutzung der Liegenschaft im Jahr 2002 wurden Rechnungen an Ing.K, Dr.K und DI.K ausgestellt, wobei die Abrechnung nach Tagen erfolgte und pro Tag € 220,- in Rechnung gestellt wurden. Insgesamt wurde das Objekt den Rechnungen zufolge im Jahr 2002 16 Tage lang genutzt. In beiden Jahren erfolgte eine Nutzung ausschließlich durch Familienmitglieder aus dem Kreise der Begünstigten der Privatstiftung. Schriftliche Nutzungsverträge gibt es nicht, die Nutzung wurde jeweils mündlich festgelegt. Zwischen dem Stiftungsvorstand und den Benützern gibt es eine Vereinbarung über den Mietpreis, der pro Tag zu bezahlen ist. Für die Reinigung, die Gartenpflege etc. sind die Nutzer verantwortlich, ebenso für Bettwäsche, Hand- und Geschirrtücher. Die Schlüsselübergabe wird privat organisiert. Die Kurtaxe an die Gemeinde X wurde im Jahr 2002 in Form einer pauschalen Ortstaxe für das ganze Jahr entrichtet.

Im Zuge einer die Jahre 2000 und 2001 betreffenden Außenprüfung ging das Finanzamt davon aus, dass die gegenständliche Vermietung nicht den Grundsätzen der Fremdüblichkeit entspricht, sondern versagte der Bw. die Unternehmereigenschaft hinsichtlich dieser Tätigkeit und damit den Vorsteuerabzug aus den Aufwendungen und erblickte in der Nutzungsüberlassung der Liegenschaft eine Zuwendung der Privatstiftung, die der Kapitalertragsteuer unterliegt. Mit Datum 8.1.2004 erließ das Finanzamt daher dementsprechende Bescheide.

Am 25.3.2004 reichte der steuerliche Vertreter der Bw. die Steuererklärungen für 2002 (Umsatzsteuer- und Körperschaftsteuererklärung) samt Beilagen beim zuständigen Finanzamt ein und teilte in einem Begleitschreiben Folgendes mit:

„Ich möchte darauf hinweisen, dass in den Steuererklärungen die Einnahmen/ Ausgabenrechnung für die Liegenschaft in X ebenso steuerlich berücksichtigt wurde wie die in diesem Zusammenhang angefallenen Vorsteuern bzw. Umsatzsteuern.

Die Großbetriebsprüfungsstelle hat die Vermietung in X steuerlich nicht anerkannt, wobei gegen die entsprechenden Steuerbescheide das Rechtsmittel der Berufung eingelegt wurde.“

Die Beilagen umfassen den Jahresabschluss der Privatstiftung, das Evidenzkonto Zwischensteuer sowie eine Aufstellung der Überschussrechnungen hinsichtlich aller Vermietungstätigkeiten durch die Bw. Darin sind bei allen Vermietungen die Einnahmen unter Anführung des Umsatzsteuersatzes detailliert dargestellt. Ebenso scheinen alle Ausgaben nicht nur zahlenmäßig, sondern mit Angabe des Zweckes genau auf. In der Umsatzsteuererklärung ist die Summe der abgezogenen Vorsteuern ersichtlich, wobei die Vorsteuern anhand der aufgelisteten Ausgaben konkret zuordenbar sind. Darüber hinaus traf bereits die Vorprüfung Feststellungen hinsichtlich der Höhe der in Anspruch genommenen Vorsteuern und nahm diesbezügliche Rechnungen in den Prüfungsakt auf.

Mit Bescheiden vom 15.1.2007 wurde die Umsatzsteuer sowie die Körperschaftsteuer für 2002 (dennoch) erklärungsgemäß veranlagt. Mit Bescheiden vom 17.1.2008 wurde das Verfahren hinsichtlich der Umsatz- und der Körperschaftsteuer wieder aufgenommen. Die diesbezüglichen Bescheide verweisen in ihrer Begründung auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen seien. Daraus sei auch die Begründung für die Abweichung vom bisherigen Bescheid zu ersehen.

Der Bericht über die Außenprüfung der Jahre 2002 bis 2004 enthält folgenden Verweis zur Wiederaufnahme des Verfahrens:

„Hinsichtlich nachstehend angeführter Abgabenarten und Zeiträume wurden Feststellungen getroffen, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO erforderlich machen:

Umsatzsteuer 2002 – 2006: Feststellung 3 und 4

Körperschaftsteuer 2002 – 2004: Feststellung 1,2, und 6“

Die angesprochenen Feststellungen lauten wie folgt:

1) und 2) Geringfügige Änderung aus der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung K&S V+V 2002 und 2003

3) Umsätze 2003 und 2004

Die Erlöse aus der Vermietung X wurden in den USt-Jahreserklärungen mit 10% erfasst...Diese versteuerten Umsätze werden storniert

4) Vorsteuer

Aufgrund der nicht unternehmerischen Tätigkeit der Privatstiftung in Bezug auf die Vermietung der Liegenschaft X sind folgende damit in Zusammenhang stehenden Vorsteuerbeträge nicht abzugsfähig...(Es folgt eine Darstellung der nichtabzugsfähigen Vorsteuern für die Jahre 2002 – 2006).

6) Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung

Da die Vermietung X keine steuerpflichtige Einkunftsquelle darstellt, können auch die Verluste aus der Vermietung nicht mit positiven Einkünften ausgeglichen werden.

Die Niederschrift über die Schlussbesprechung enthält die gleichen Feststellungen wie der Prüfungsbericht. Beide Schriftstücke enthalten neben dem Dokument „Feststellungen.xls“, auf das der Prüfer hinsichtlich der Wiederaufnahmegründe verwies, noch einen Textteil, der sich aber auch auf die Vermietung der Liegenschaft in X bezieht. Darin hat der Prüfer festgestellt, dass sich der Sachverhalt der Vermietung X gegenüber der Vorprüfung unverändert darstellt. Der Bericht enthält weiters noch Ausführungen zu einer Änderung aus der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung K&S V+V 2002 und 2003 sowie deren zahlenmäßige Darstellung. Die entsprechende Mitteilung über die gesonderte Feststellung datiert vom 9.2.2004 und erliegt im Veranlagungsakt der Bw.

Aus dem Prüfungsbericht und der Niederschrift zur Schlussbesprechung geht also eindeutig hervor, dass das Finanzamt keine anderen Tatsachen zur Wiederaufnahme des Verfahrens herangezogen hat als den Sachverhalt betreffend die Vermietung der Liegenschaft in X bzw. die geänderte Gewinn tangente.

2) Rechtliche Ausführungen:

1) Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens:

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 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

(VwGH 14.5.1991, 90/14/0262; 30.11.1999, 94/14/0124; 2.2.2000, 97/13/0199; Stoll, BAO-Kommentar, S. 2803; UFS 30.11.2006, RV/0012-L/04).

Wiederaufnahmsgründe sind nur im Zeitpunkt der Bescheiderlassung existente Tatsache, die später hervorkommen (nova reperta). Das Hervorkommen ist aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens zu beurteilen. Maßgebend ist überdies der Wissensstand des jeweiligen Veranlagungsjahres (Ritz, BAO³, § 303 Tz. 13 f).

Tatsachen sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände, also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis geführt hätten. Maßgebend ist, ob der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können (zB VwGH 29.9.2004, 2001/13/0135).

Dies trifft im gegenständlichen Fall nach Überzeugung des Unabhängigen Finanzsenates zu, und zwar aus folgenden Gründen:

In den Steuererklärungen für 2002 sind sämtliche die Vermietung der Liegenschaft in X betreffenden relevanten Angaben und Zahlen enthalten. In einem gleichzeitig mit den Steuererklärungen eingebrachten Schriftsatz wies der steuerliche Vertreter der Privatstiftung darauf hin, dass – entgegen der bei der ersten Außenprüfung vertretenen Ansicht des Finanzamtes – die Erklärungen von der steuerlichen Relevanz der Vermietungstätigkeit ausgehen. Damit war der entsprechende Sachverhalt zur Gänze offen gelegt. Trotzdem nahm das Finanzamt die erklärungskonforme Veranlagung vor.

Auch bei der Außenprüfung über die Jahre 2002 – 2004 stellte der Prüfer fest, dass sich der Sachverhalt der Vermietung X gegenüber der Vorprüfung unverändert darstellt. Damit sind aber keine neuen Tatsachen hervorgekommen, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens tragen könnten. Auch die geänderte Gewinnfeststellung ist keine neu hervorgekommene Tatsache, denn die entsprechende Mitteilung war dem Finanzamt seit September 2004 bekannt. Auf andere Gründe hat sich das Finanzamt zur Verfügung der Wiederaufnahme des Verfahrens nicht gestützt.

Aus den zuvor dargestellten Gründen sind daher die Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die Körperschaftsteuer und die Umsatzsteuer 2002 aufzuheben.

2) Bescheide über die Körperschaftsteuer und Umsatzsteuer 2002:

Mit der ersatzlosen Aufhebung der Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Körperschaftsteuer und Umsatzsteuer 2002 scheiden die vom Finanzamt in Verbindung mit der Wiederaufnahmeverfügung neu erlassenen Körperschaft- und Umsatzsteuerbescheide für 2002 vom 17.1.2008 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 die vor der bekämpften Verfahrenswiederaufnahme in Geltung gestandenen Bescheide für 2002 vom 15.1.2007 wieder aufleben.

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, aaO, Tz 2 und 6 zu § 273).

Wie oben dargelegt, sind die angefochtenen Bescheide für 2002 vom 17.1.2008 durch die ersatzlose Aufhebung der am selben Tag ergangenen Wiederaufnahmebescheide gemäß § 307 Abs. 3 BAO ex lege aus dem Rechtsbestand ausgeschieden. Die dagegen gerichtete Berufung wurde somit unzulässig und war gemäß § 273 Abs. 1 lit. a BAO zurückzuweisen. Im Hinblick auf die Bestimmung des § 284 Abs. 3 und 5 BAO konnte von einer mündlichen Verhandlung abgesehen werden.

Salzburg, am 8. September 2009