

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. R in der Beschwerdesache AB+C Vermietungsgemeinschaft, vertreten durch die Z Steuerberatungs GmbH, gegen die Bescheide des Finanzamtes Feldkirch betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer für die Jahre 2003 und 2004 sowie hinsichtlich Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 2003 bis 2008 zu Recht erkannt:

Die Beschwerden werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Die aus AB und seiner Ehegattin bestehende beschwerdeführende Vermietungsgemeinschaft hat beginnend im Jahr 2002 aus der Vermietung eines Büros resultierende Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von -478,04 € (2002), -142,66 € (2003), 1.894,83 € (2004), 778,76 € (2005), -4.914,90 € (2006), -1.395,74 € (2007) und -955,90 € (2008) erklärt. In den Umsatzsteuererklärungen wurde, obgleich der auf das vermietete Büro entfallende Anteil am gesamten Gebäude nur 6% betrug, die auf das gesamte Gebäude entfallende Vorsteuer in Höhe von 19.849,14 € (2002), 67.313,59 € (2003) und 4.718,44 € (2004) geltend gemacht.

Nach zunächst erklärungsgemäßer Veranlagung wurde der Umsatzsteuerbescheid 2002 unter Hinweis auf die Nichtanwendbarkeit des in der Rechtssache Seeling ergangenen EuGH-Urteils mit Bescheid vom 13. September 2004 gemäß § 299 BAO aufgehoben. Die dagegen erhobene und dem unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegte Berufung wurde mit Anbringen vom 7. Jänner 2010 zurückgenommen.

Die (vorläufigen) Umsatzsteuerbescheide 2003 bis 2008 sowie die Bescheide betreffend die (vorläufige) Feststellung der Einkünfte für die Jahre 2003 bis 2008 ergingen ebenfalls erklärungsgemäß.

Im Zuge einer die Jahre 2003 bis 2008 umfassenden abgabenbehördlichen Prüfung wurde den Mietverhältnissen die steuerliche Anerkennung versagt, woraufhin im wiederaufgenommenen Verfahren entsprechend geänderte Feststellungsbescheide gemäß § 188 BAO sowie Umsatzsteuerbescheide erlassen wurden.

In den Wiederaufnahmebescheiden betreffend Umsatzsteuer wurde begründend ausgeführt:

"Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte gem. § 303 (4) BAO aufgrund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind. Daraus ist auch die Begründung für die Abweichungen vom bisherigen im Spruch bezeichneten Bescheid zu ersehen. Die Wiederaufnahme wurde unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigskeitsgründen (§ 20 BAO) verfügt. Im vorliegenden Fall überwiegt das Interesse an der Rechtsrichtigkeit das Interesse auf Rechtsbeständigkeit. Die steuerlichen Auswirkungen können auch nicht als bloß geringfügig angesehen werden."

Die sich für die Finanzverwaltung ergebenden neuen Tatsachen, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 zur Folge haben, sind im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung mit der Auftragsbuchnummer 121001/10 und der dazugehörenden Beilage "Feststellungen" dargestellt.

In den Wiederaufnahmebescheiden betreffend Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO wurde begründend ausgeführt:

"Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte gem. § 303 (4) BAO aufgrund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind. Daraus ist auch die Begründung für die Abweichungen vom bisherigen im Spruch bezeichneten Bescheid zu ersehen."

Im Betriebsprüfungsbericht wurde unter dem Punkt "Prüfungsabschluss" Folgendes ausgeführt:

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

Abgabenart	Zeitraum	Feststellung
Umsatzsteuer	2003-2008	Tz. 1
Einheitliche Gewinnfeststellung	2003-2008	Tz. 1

Die Wiederaufnahme erfolgt unter Bedachtnahme auf das Ergebnis der durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung und der sich daraus ergebenden Gesamtauswirkung. Im vorliegenden Fall können die steuerlichen Auswirkungen nicht als geringfügig angesehen werden. Bei der im Sinne des § 20 BAO vorgenommenen Interessensabwägung war dem

Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteiinteresse an der Rechtskraft) einzuräumen."

Unter Tz 1 und Tz 2 ("Wiederaufnahme") des Betriebsprüfungsberichtes wurde unter Hinweis auf die ausführliche Darstellung in der Beilage "Feststellungen zu Bericht ABNr. 121001/10" wiederum ausgeführt:

"Unter Berücksichtigung der vorgelegten Unterlagen und der gemachten Angaben zu den vorliegenden Mietverhältnissen (insbesondere zeitliche Komponente Bauvorhaben und Vermietungsabsicht, Mietverhältnis ohne Schlüsselübergabe, Naheverhältnis Mieter-Vermieter, Zubau bislang nicht aktenkundig) ergeben sich für die Finanzverwaltung neue Tatsachen, deren Kenntnis einen im Spruch anders lautenden Bescheid für die Veranlagungsjahre 2003 bis 2008 herbeigeführt hätte und eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 zur Folge hat"

Gegen die Bescheide betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer für die Jahre 2003 und 2004 sowie Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für die Jahre 2003 bis 2008 wurde Berufung erhoben. Begründend wurde ausgeführt, bei der Verfügung einer Wiederaufnahme eines Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO handle es sich um eine Ermessensentscheidung (Ritz, BAO, 4. Aufl., § 303 Tz 37). Eine Ermessensentscheidung sei zu begründen, insbesondere sei eine Interessensabwägung zwischen den Gesichtspunkten der Zweckmäßigkeit und jenen der Billigkeit vorzunehmen. Auch wenn grundsätzlich dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit zukomme, sei doch seitens der Abgabenbehörde eine Abwägung der einzelnen in Betracht kommenden Gesichtspunkte vorzunehmen.

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO sei eine amtswegige Wiederaufnahme eines Verfahrens nur möglich, wenn einer von drei Wiederaufnahmetatbeständen erfüllt sei. Bei diesen drei Wiederaufnahmetatbeständen handle es sich um den Erschleichungstatbestand, den Neuerungstatbestand und den Vorfragentatbestand. Im Spruch eines die Wiederaufnahme eines Verfahrens verfügenden Bescheides sei der Wiederaufnahmetatbestand zu nennen, dieser sei sohin Spruchbestandteil (Stoll, BAO, Kommentar, 2957). Die Abgabenbehörde erster Instanz habe somit die Grundlagen für das Fällen einer Ermessensentscheidung zu schaffen. Dazu müsse sie entscheiden, welcher Wiederaufnahmetatbestand tatsächlich erfüllt worden sei, um die gesetzlich geforderte Abwägung im Rahmen der Ermessensentscheidung vornehmen zu können.

Die angefochtenen Bescheide verwiesen in ihrer Begründung formelhaft auf die Ausführungen des Prüfberichtes bzw. der im Zuge der Betriebsprüfung aufgenommenen Niederschrift. Dies sei grundsätzlich zulässig, sodass in weiterer Folge zu prüfen sei, ob die in den Bescheiden bezeichneten Dokumente (Prüfbericht, Niederschrift) die erforderlichen Begründungsinhalte aufwiesen.

Die auf Seite 3 des Prüfberichtes gemachten Angaben seien formelhaft und könnten die Erfüllung des Neuerungstatbestandes nicht begründen. Dazu sei auf das die Umsatzsteuer 2002 betreffende Rechtsmittelverfahren zu verweisen, in welchem die jetzt

als Wiederaufnahmegründe relevierten Umstände bereits Gegenstand des Rechtsstreites gewesen seien. Somit hätte die Behörde in der Begründung darlegen müssen, welche Sachverhaltselemente ihr tatsächlich noch nicht bekannt gewesen seien und welche Relevanz diesen Sachverhaltselementen zugekommen sei. Wenn etwa releviert werde, dass die Vermietung ohne Schlüsselübergabe stattgefunden habe, so sei die Relevanz dieses Sachverhaltselementes in der Begründung zu erörtern, zumal gegenständlich eine Schlüsselübergabe gar nicht notwendig gewesen sei. Es widerstrebe dem Zweck des § 303 Abs. 4 BAO, die Erfüllung des Neuerungstatbestandes auf in der Sache nicht entscheidungsrelevante Sachverhaltselemente zu stützen. Es sei nämlich eine Grundvoraussetzung für eine allfällige Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen, dass das neu hervorgekommene Sachverhaltselement geeignet sei, einen anderen Spruch herbeizuführen.

Die Wiederholung der formelhaften Begründung zur Wiederaufnahme auf Seite 7 des Prüfberichtes könne an dieser Beurteilung nichts ändern. Dasselbe gelte für die Niederschrift "Feststellungen betreffend BP AB+C", in welcher abermals lediglich derselbe formelhafte Text wiedergegeben werde.

Im BP-Bericht werde die prüfungsgegenständliche Vermietung als missbräuchlich im Sinne des § 22 BAO bezeichnet. Somit sei bedeutend, dass im Spruch der angefochtenen Bescheide der Wiederaufnahmetatbestand nicht bezeichnet werde. Ein Hinweis auf die Rechtsgrundlage für die Wiederaufnahme (§ 303 Abs. 4 BAO) könne diesen Mangel allerdings nicht sanieren, weil dadurch die eindeutige Identifikation des herangezogenen Wiederaufnahmetatbestandes nicht möglich sei. Zwar könne durch Hinweis auf die angewendete Rechtsgrundlage (§ 303 Abs. 4 BAO) das Heranziehen des Vorfragentatbestandes ausgeschlossen werden, allerdings könne ohne nähere Angaben dennoch nicht beurteilt werden, ob nun der Neuerungstatbestand oder doch der Erschleichungstatbestand die Grundlage für die Verfügung der Wiederaufnahme des Verfahrens sein solle (vgl. Unger, Möglichkeiten und Grenzen einer amtswegigen Wiederaufnahme, UFS-Journal, 2012, 45).

Wie bereits dargestellt, könne auch dem BP-Bericht bzw. der Niederschrift, auf welche in der Bescheidbegründung verwiesen werde, nicht entnommen werden, welcher Wiederaufnahmetatbestand nun tatsächlich herangezogen worden sei. Allerdings seien die Wiederaufnahmegründe in der Begründung eines Wiederaufnahmebescheides erschöpfend anzuführen. Dies deshalb, weil die Abgabenbehörde II. Instanz eine Berufung nur daraufhin prüfen könne, ob die von der Abgabenbehörde I. Instanz angeführten Gründen geeignet sind, eine Wiederaufnahme zu rechtfertigen, sie habe jedoch nicht zu beurteilen, ob eine Wiederaufnahme aus anderen Gründen zulässig gewesen wäre (Unger, UFS-Journal, 2012, 45 ff, mwN).

Die angefochtenen Bescheide erwiesen sich somit als rechtswidrig, weil der herangezogene Wiederaufnahmetatbestand nicht identifizierbar sei.

In einem weiteren Schritt hätte nunmehr die Behörde die vom Gesetz geforderte Ermessensentscheidung treffen müssen und dabei zu begründen gehabt, wieso im gegenständlichen Falle dem Aspekt der Rechtssicherheit Vorrang vor jenem der Billigkeit einzuräumen gewesen sei. Dies sei unterblieben, sodass die angefochtenen Bescheide auch aus diesem Titel rechtswidrig seien.

Das Finanzamt hat die Berufungen mit Berufungsvorentscheidungen als unbegründet abgewiesen. Begründend wurde neben rechtlichen Erwägungen ausgeführt, dass eine Tatsache dann als neu hervorgekommen gelte, wenn sie im ursprünglichen Veranlagungsverfahren noch nicht bekannt gewesen sei. Die aus der Vermietung resultierenden Erlöse seien entsprechend den eingereichten Umsatzsteuererklärungen für die Jahre 2003 und 2004 erklärungsgemäß veranlagt worden, ebenso seien die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung für die Jahre 2003 bis 2008 erklärungsgemäß festgestellt worden. Aus den Abgabenerklärungen der strittigen Jahre und deren Beilagen seien die für eine Anerkennung eines Mietverhältnisses bedeutsamen Tatsachen und rechtlichen Grundlagen nicht ersichtlich gewesen. Das Finanzamt sei daher bei der Veranlagung zur Umsatzsteuer für die Jahre 2003 und 2004 bzw. der Feststellung der Einkünfte für die Jahre 2003 bis 2008 ohne weitere Erhebungen - und darauf komme es entscheidend an - nicht in der Lage gewesen, zu der im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung zu gelangen.

Führe das Finanzamt erst später Ermittlungen durch und ergebe sich erst später durch die Vorlage von Unterlagen, dass kein steuerlich anzuerkennendes Mietverhältnis vorliege und damit die Geltendmachung von Umsatzsteuergutschriften aufgrund von erheblichen Vorsteuerüberhängen zu Unrecht erfolgt sei bzw. eine Feststellung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung nicht zu erfolgen habe, so sei eine Wiederaufnahme aufgrund der erst später festgestellten Tatsachen zulässig (vgl. VwGH 8.9.1983, 81/15/33).

Auch könne der in der Berufung angeführte Verweis auf das Rechtsmittelverfahren betreffend Umsatzsteuer 2002, wonach die jetzt als Wiederaufnahmegründe relevierten Umstände bereits Gegenstand eines Rechtsstreites gewesen seien und der Behörde somit bekannt gewesen seien, der Berufung nicht zum Erfolg verhelfen. Zum einen beziehe sich das Neuhervkommen von Tatsachen und Beweismitteln auf den Wissensstand aufgrund der Abgabenerklärungen und der Beilagen der jeweiligen Veranlagungsjahre, zum anderen sei es beim Rechtsstreit betreffend Umsatzsteuer 2002 um die Inanspruchnahme der gesamten Vorsteuer für das Gebäude aufgrund des EuGH-Urteils in der Rechtssache Seeling gegangen. Damit sei aber nicht bekannt gewesen, ob es sich dabei um ein anzuerkennendes Mietverhältnis handle. Somit seien der Behörde nicht alle Tatsachen, die für die Wiederaufnahme herangezogen worden seien, bereits bekannt gewesen.

Aufgrund der im Zuge der Betriebsprüfung gemachten Angaben sowie der vorgelegten Unterlagen (anlässlich der Außenprüfung erfolgte Einsichtnahme in die Verträge und dadurch festgestelltes Naheverhältnis zwischen Vermieter und Mieter, im Zuge der Außenprüfung erfolgte Besichtigung der Räumlichkeiten, Einsichtnahme in die

Baupläne, mangelnde Notwendigkeit eines Büros bei einer reinen Vermietungstätigkeit etc.) sei wegen fehlender Fremdüblichkeit von einem steuerlich nicht anzuerkennenden Mietverhältnis mit der XY Liegenschaftsvermietungsgesellschaft m.b.H. auszugehen gewesen.

Dem Einwand, dass der Wiederaufnahmegrund im Spruch der Wiederaufnahmeverfügung nicht identifizierbar sei, sei entgegenzuhalten, dass es nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ausreiche, wenn der Wiederaufnahmetatbestand dem Betriebsprüfungsbericht zu entnehmen sei (VwGH 20.6.1990, 90/16/0003).

In den angefochtenen Bescheiden sei auf den BP-Bericht und die dazugehörige Beilage verwiesen worden. Im BP-Bericht und in der Beilage "Feststellungen betreffend BP" sei auch konkret dargelegt worden, welche der geänderten rechtlichen Beurteilung zugrunde gelegten Sachumstände im Zuge der Prüfung festgestellt worden seien. So sei die verfügte Wiederaufnahme der Verfahren durch unmissverständliche Hinweise, welche Tatsachen und Beweismittel neu hervorgekommen seien, begründet. Zudem habe der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 28.2.2012, 2008/15/005, ausgeführt, dass aus dem im BP-Bericht gegebenen Hinweis auf einzelne Textziffern auf eine Wiederaufnahme gemäß § 303 Abs. 4 BAO zu schließen sei, dass das Finanzamt die Wiederaufnahme auf den Neuerungstatbestand gestützt habe.

Davon, dass die vom Gesetz geforderte Ermessensübung gänzlich unterblieben sei, könne keine Rede sein. Die Wiederaufnahme sei unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitssgründen (§ 20 BAO) verfügt worden. Ziel der amtswegigen Wiederaufnahme sei ein insgesamt rechtmäßiges Ergebnis. Daher sei grundsätzlich dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit gegenüber dem der Rechtsbeständigkeit der Vorzug einzuräumen. Im konkreten Fall hätte es dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung in grober Weise widerstrebt, wäre keine Wiederaufnahme des Verfahrens verfügt worden. Die Ermessensmaßnahme liege innerhalb des gesetzlichen Ermessensspielraumes und rechtfertige - gerade auch in Anbetracht der keineswegs bloß geringfügigen steuerlichen Folgen - die Beseitigung der Rechtskraft. Es sei daher der Zweckmäßigkeit im Rahmen der Ermessensübung Vorrang einzuräumen gewesen.

Mit Schreiben vom 5. August 2013 wurde die Entscheidung über die Berufungen durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz beantragt. Bereits im Rechtsmittelverfahren betreffend Umsatzsteuer 2002 habe die Behörde den Bestand eines Mietverhältnisses zu beurteilen gehabt, wäre ansonsten "Seeling" doch gar nicht anwendbar gewesen, weil kein gemischt genutztes Gebäude vorgelegen hätte. Nachdem sich an den Grundzügen der Vermietungstätigkeit in weiterer Folge nichts geändert habe, seien der Behörde die Umstände insbesondere in Zusammenhang mit dem Bestand oder Nichtbestand eines steuerlich anzuerkennenden Mietverhältnisses sehr wohl bekannt gewesen.

Es würde das Rechtsinstitut des § 303 Abs. 4 BAO geradezu ad absurdum führen, wenn das erstmalige Besichtigen des Mietobjektes, die Einsichtnahme in die Baupläne oder die

Gewinnung eines Wertungsurteils über die Notwendigkeit des Vorhandenseins von Büros für die Erfüllung des Neuerungstatbestandes entscheidend wäre.

Entscheidend sei ausschließlich, ob der Behörde Sachverhaltselemente nicht bekannt waren, die einen anderen Bescheidspruch nach sich gezogen hätten. Dass es sich dabei nicht um die Raumhöhe oder um die Farbe der Bodenbeläge handeln könne, sei selbstverständlich. Jedenfalls lasse die Begründung der Berufungsvorentscheidung nicht erkennen, welche Sachverhaltselemente nicht bereits im Rechtsmittelverfahren betreffend Umsatzsteuer 2002 bekannt gewesen sein sollen, denen Relevanz im vorstehenden Sinne zugekommen wäre.

Tatsächlich lasse der Spruch des Bescheides offen, ob nun der Neuerungstatbestand oder der Erschleichungstatbestand angewendet worden sei. Diesbezüglich bleibe auch die Begründung der Berufungsvorentscheidung wage und vermöge diese somit den entscheidenden Vorwurf gegen die angefochtenen Bescheide nicht zu entkräften, nämlich welcher Wiederaufnahmetatbestand nunmehr tatsächlich als erfüllt erachtet worden sei. Dies sei allerdings essentiell und überlagere die Fragestellung, ob eine Neuerung im Sinne des Neuerungstatbestandes überhaupt vorliege. Erst wenn geklärt wäre, dass sich die angefochtenen Bescheide auf die Erfüllung des Neuerungstatbestandes stützten, wäre im nächsten Schritt zu untersuchen, ob der Neuerungstatbestand überhaupt erfüllt sei.

Die Begründung der Berufungsvorentscheidung vermöge auch nicht darzutun, wie die Ermessensübung im Sinne der Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitssgründen tatsächlich erfolgt sei. Insbesondere hätte sich eine Ermessensübung mit der Thematik beschäftigen müssen, dass im Zuge eines Rechtsmittelverfahrens bzw. im Anschluss daran bereits einmal ein Vorsteuerabzug zuerkannt worden sei.

Über die Beschwerden wurde erwogen:

Vorauszuschicken ist: Mit 1. Jänner 2014 wurde der unabhängige Finanzsenat gemäß Art. 151 Abs. 1 Z 8 B-VG aufgelöst. Die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31. Dezember 2013 bei dieser Behörde anhängigen Verfahren ging auf das Bundesfinanzgericht über. Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31. Dezember 2013 beim unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden iSd Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

§ 303 BAO in der vom Finanzamt angewandten Fassung lautet auszugsweise wie folgt:

"(1) Dem Antrag einer Partei auf Wiederaufnahme eines durch Bescheid abgeschlossenen Verfahrens ist statzugeben, wenn ein Rechtsmittel gegen den Bescheid nicht oder nicht mehr zulässig ist und

- a) der Bescheid durch Fälschung einer Urkunde, falsches Zeugnis oder eine andere gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonstwie erschlichen worden ist, oder
- b) Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im abgeschlossenen Verfahren ohne grobes Verschulden der Partei nicht geltend gemacht werden konnten, oder
- c) der Bescheid von Vorfragen abhängig war und nachträglich über eine solche Vorfrage von der hiefür zuständigen Behörde (Gericht) in wesentlichen Punkten anders entschieden wurde

und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

...

(4) Eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen ist 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."

Mit dem Finanzverwaltungsgerichtsbarkeitsgesetz 2012 (FVwGG 2012), BGBl. I Nr. 14/2013, wurde die Bestimmung des § 303 BAO geändert und lautet nunmehr auszugsweise wie folgt:

- "(1) Ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren kann auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn
- a) der Bescheid durch eine gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonstwie erschlichen worden ist, oder
 - b) Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind, oder
 - c) der Bescheid von Vorfragen (§ 116) abhängig war und nachträglich über die Vorfrage von der Verwaltungsbehörde bzw. dem Gericht in wesentlichen Punkten anders entschieden worden ist,

und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte."

Gemäß § 323 Abs. 37 BAO tritt die Bestimmung des § 303 BAO idF BGBl. I Nr. 14/2013, mit 1. Jänner 2014 in Kraft und ist, soweit sie Beschwerden betrifft, auch auf alle an diesem Tag unerledigten Berufungen und Devolutionsanträge anzuwenden. Bezuglich der Voraussetzungen für eine amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens ist damit gegenüber der bis zum Inkrafttreten des § 303 Abs. 1 BAO idF BGBl. I Nr. 14/2013, anzuwendenden Bestimmung des § 303 Abs. 4 BAO idF vor dem FVwGG 2012 keine Änderung eingetreten. Die zu § 303 Abs. 4 BAO idF vor dem FVwGG 2012 ergangene

Rechtsprechung ist auf die im Beschwerdefall anzuwendende Rechtslage daher gleichermaßen anwendbar.

Die Entscheidung über die Wiederaufnahme steht nach § 305 BAO idF BGBI. I Nr. 14/2013, der Abgabenbehörde zu, die für die Erlassung des nach § 307 Abs. 1 BAO aufzuhebenden Bescheides zuständig war oder vor Übergang der Zuständigkeit als Folge einer Bescheidbeschwerde oder einer Säumnisbeschwerde (§ 284 Abs. 3 BAO) zuständig gewesen wäre.

Bei Entscheidungen über eine Beschwerde gegen eine amtswegige Wiederaufnahme ist daher nur zu prüfen, ob das Verfahren aus den vom Finanzamt herangezogenen Gründen wieder aufgenommen werden durfte, nicht jedoch, ob die Wiederaufnahme auch aus anderen Wiederaufnahmegründen zulässig gewesen wäre. Es dürfen nur die gleichen Umstände (die gleichen tatsächlichen Grundlagen) einer anderen rechtlichen Wertung unterzogen werden (vgl. VwGH 26.4.2012, 2009/15/0119, mit Verweis auf VwGH 14.5.1991, 90/14/0262). Liegt der vom Finanzamt angenommene Wiederaufnahmegrund nicht vor oder hat dieses die Wiederaufnahme tatsächlich auf keinen Wiederaufnahmegrund gestützt, ist der Bescheid im Rechtsmittelverfahren ersatzlos aufzuheben (vgl. VwGH 19.9.2007, 2004/13/0108). Verweist das Finanzamt in der Begründung des Wiederaufnahmbescheides (zulässigerweise) auf den Betriebsprüfungsbericht, müssen sich die entsprechenden Tatsachen aus diesem ergeben (vgl. VwGH 26.4.2007, 2002/14/0075).

Im Falle von bloß mangelhaften Bescheidausführungen ist ein vom Finanzamt (erkennbar) herangezogener Wiederaufnahmegrund im Rechtsmittelverfahren zu prüfen und zu würdigen und sind gegebenenfalls auch die dazu erforderlichen Ergänzungen vorzunehmen (vgl. VwGH 19.12.2012, 2009/13/0226). Eine solche Ergänzung einer mangelhaften Begründung der vom Finanzamt tatsächlich herangezogenen Wiederaufnahmegrundlagen stellt daher auch kein unzulässiges Auswechseln von Wiederaufnahmegründen dar (vgl. VwGH 17.12.2008, 2006/13/0114), zumal dem Bundesfinanzgericht innerhalb der "Sache" volle Entscheidungsbefugnis im Sinne des § 279 BAO zukommt (vgl. VwGH 21.12.2011, 2009/13/0159).

Das Finanzamt hat die angefochtenen Wiederaufnahmbescheide unter Hinweis auf die im Betriebsprüfungsbericht bzw. der Niederschrift angeführten Feststellungen über das Ergebnis der durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung begründet. In den Bescheiden mit denen die Wiederaufnahme hinsichtlich Umsatzsteuer verfügt wurde, wurde weiters ausgeführt, dass die sich für die Finanzverwaltung ergebenden neuen Tatsachen, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO zur Folge hätten, im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung und der dazugehörenden Beilage dargestellt seien.

Im Prüfungsbericht (Tz 1 und 2) wie auch in der angeführten Beilage wurde ausgeführt, dass sich für die Finanzverwaltung unter Berücksichtigung der vorgelegten Unterlagen und der gemachten Angaben zu den vorliegenden Mietverhältnissen (insbesondere zeitliche Komponente Bauvorhaben und Vermietungsabsicht, Mietverhältnis ohne

Schlüsselübergabe, Naheverhältnis Mieter-Vermieter, Zubau bislang nicht aktenkundig neue Tatsachen ergeben hätten, deren Kenntnis im Spruch anders lautende Bescheide für die strittigen Jahre herbeigeführt hätte und eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO zur Folge habe. In der Beilage wurde unter Darstellung des die Vermietungstätigkeit betreffenden Sachverhaltes, ua. dass AB an der XY Liegenschaftsvermietungsgesellschaft m.b.H., die das Büro gemietet hatte, beteiligt war, ausführlich begründet, aus welchen Gründen die Mietverhältnisse als nicht fremdüblich anzusehen seien und deshalb keine steuerliche Anerkennung finden könnten.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes lässt der in einem Betriebsprüfungsbericht gegebene Hinweis auf einzelne Textziffern im Zusammenhang mit der Wiederaufnahme eines Verfahrens gemäß § 303 BAO im Regelfall den Schluss zu, dass das Finanzamt die Wiederaufnahme auf den Neuerungstatbestand gestützt hat und die in den einzelnen Textziffern getroffenen Prüfungsfeststellungen jenen Tatsachenkomplex bilden, der nach Ansicht des Finanzamtes im Zuge der Prüfung neu hervorgekommen ist (vgl. VwGH 4.3.2009, 2008/15/0327).

Weshalb dies gegenständlich nicht der Fall sein sollte, ist nicht erkennbar. Auch wenn das Finanzamt den Neuerungstatbestand nicht expressis verbis als Wiederaufnahmegrund angeführt hat, ist offenkundig, dass die Wiederaufnahme auf diesen gestützt wurde, ist doch sowohl in der Begründung der Wiederaufnahmebescheide betreffend Umsatzsteuer als auch im Prüfungsbericht als auch in der Beilage auf die in den Feststellungsbescheiden verwiesen wird, jeweils die Rede davon, dass sich für das Finanzamt "neue Tatsachen" ergeben hätten und wurden dort auch mit dem Sachverhalt der abgeschlossenen Verfahren zusammenhängende tatsächliche Umstände (etwa betreffend die fehlende Absicht zur Vermietung, die nicht erfolgte Schlüsselübergabe, das Naheverhältnis zwischen Vermieterin und Mieterin, durchgeföhrter Zubau) angeführt, die Tatsachen im Sinne des § 303 BAO darstellen. Damit ist der im Rahmen der abgabenbehördlichen Prüfung als neu hervorgekommen beurteilte Tatsachenkomplex in unzweifelhafter Weise festgelegt worden. Dem Einwand, der herangezogene Wiederaufnahmetatbestand sei nicht identifizierbar, kommt somit keine Berechtigung zu.

Auch mit dem Einwand, das Finanzamt hätte in der Begründung darlegen müssen, welche Sachverhaltselemente tatsächlich noch nicht bekannt gewesen seien und welche Relevanz diesen Sachverhaltselementen tatsächlich zugekommen sei, lässt sich nichts gewinnen. Abgesehen davon, dass eine mangelhafte Begründung der vom Finanzamt herangezogenen Wiederaufnahmegrundlagen im Rechtsmittelverfahren ergänzt werden kann, ist nicht erkennbar, dass dem Finanzamt einerseits die Tatsache des aufgrund der Beteiligung von AB bestehenden Naheverhältnisses zwischen Vermieterin und Mieterin und andererseits die für die Beurteilung, ob fremdübliche Mietverhältnisse vorliegen, maßgeblichen Umstände bereits bei der Erlassung der ursprünglichen Umsatzsteuerbescheide der Jahre 2003 und 2004 bzw. der Feststellungsbescheide gemäß § 188 BAO für die Jahre 2003 bis 2008 bekannt gewesen wären.

Dies kann auch nicht aus dem Umstand abgeleitet werden, dass die Umsatzsteuer 2002 bereits Gegenstand eines Rechtsmittelverfahrens war. Zum einen bezieht sich das "Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln" nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auf den Wissensstand (insbesondere auf Grund der Abgabenerklärungen und der Beilagen) des jeweiligen Veranlagungsjahres, wobei entscheidend ist, ob der abgabenfestsetzenden Stelle alle rechtserheblichen Sachverhaltselemente bekannt waren (vgl. VwGH 27.2.2014, 2011/15/0106, und VwGH 24.6.2009, 2007/15/0045, mwN), zum anderen betraf das angesprochene Rechtsmittelverfahren einzig die Frage, ob bei einer nur 6%igen unternehmerischen Nutzung des Gebäudes aufgrund des in der Rechtssache Seeling ergangenen Urteils des Europäischen Gerichtshofes (EuGH 8. Mai 2003, C-269/00, Seeling) die auf das gesamte Gebäude entfallende Vorsteuer geltend gemacht werden kann. Die Frage der Fremdüblichkeit und damit der Anerkennung des Mietverhältnisses war dabei nicht strittig, sodass auch keine Veranlassung für eine diesbezügliche Prüfung bestand. Im Übrigen behauptet auch die steuerliche Vertretung nicht, dass dem Finanzamt die in diesem Zusammenhang nunmehr als neu hervorgekommen angeführten Umstände bekannt gegeben worden wären. Allein daraus dass das Finanzamt den Vorsteuerabzug zunächst der eingereichten Erklärung entsprechend berücksichtigt hat, kann ein solcher Rückschluss jedenfalls nicht gezogen werden.

In der Beilage zum BP-Bericht wurde auch ausführlich dargelegt, weshalb das Mietverhältnis aufgrund der im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung hervorgekommenen Umstände nicht als fremdüblich bzw. missbräuchlich beurteilt und infolgedessen steuerlich nicht anerkannt wurde. Für die Rechtmäßigkeit dieser Beurteilung spricht dabei allein schon, dass das im Bauplan als Kinderzimmer ausgewiesene Büro im Wohnungsverband des neu errichteten Wohnhauses lag, über keinen eigenen Zugang und kein eigenes WC verfügt hat und der Mieterin (entgegen Punkt 8. des Mietvertrages, wonach 2 Haustürschlüssel übergeben wurden, welche auch den Keller und den Briefkasten schließen) keine Schlüssel ausgehändigt wurden. Im Übrigen hat auch die steuerliche Vertretung dagegen nichts Konkretes vorgebracht und die materiellrechtliche Beurteilung auch nicht bekämpft. Insoweit kann daher auch kein Zweifel darüber bestehen, dass die im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung neu hervorgekommenen Tatsachen geeignet waren, im Spruch anders lautende Bescheide herbeizuführen.

Die Ermessensübung hat das Finanzamt mit dem grundsätzlichen Vorrang des Prinzips der Rechtsrichtigkeit sowie den nicht geringfügigen steuerlichen Auswirkungen begründet.

Nach § 20 BAO sind Ermessensentscheidungen innerhalb der Grenzen, die das Gesetz dem Ermessen zieht, nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Dabei ist dem Begriff "Billigkeit" die Bedeutung von Angemessenheit in Bezug auf berechtigte Interessen der Partei und dem Begriff "Zweckmäßigkeit" das öffentliche Interesse, insbesondere an der Einhebung der Abgaben, beizumessen (vgl. VwGH 24.2.2011, 2009/15/0161, mwN). Ziel einer amtswegigen Wiederaufnahme ist es, insgesamt ein rechtmäßiges Ergebnis zu erreichen (vgl. VwGH

17.12.2008, 2006/13/0114, mwN). Bei der Ermessensübung ist daher grundsätzlich dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit zu geben (vgl. Ritz, BAO, 5. Aufl., § 303 Tz 67, mwN).

Nur im Falle der Geringfügigkeit des hervorgekommenen Änderungsbedarfes hat ein Eingriff in die Rechtskraft eines Bescheides zu unterbleiben. Dabei ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes das Gewicht eines Wiederaufnahmegrundes, der sich auf mehrere Jahre auswirkt, in der Regel nicht je Verfahren, sondern in seiner Gesamtheit zu beurteilen (vgl. VwGH 24.2.2010, 2005/13/0015, mwN). In diesem Sinne hat der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 22. April 2009, 2006/15/0257, Änderungen, die zu einer Steuererhöhung von 1.010,15 € und einer Gewinnerhöhung von 29.234,90 S (Änderung der Einkünfte um mehr als 2 %) führen, als weder absolut noch relativ geringfügig beurteilt.

Dass bei den im Prüfbericht dargestellten umsatzsteuerlichen Auswirkungen von einer Geringfügigkeit nicht die Rede sein kann, bedarf vor diesem Hintergrund keiner näheren Erörterung. Ebenso stellt sich die in den Jahren 2003 bis 2008 vorgenommene Änderung der erklärten Einkünfte auf jeweils 0,00 € als nicht geringfügig dar. Dabei ist auch zu berücksichtigen, dass die steuerlichen Auswirkungen zur Gänze auf den angeführten Wiederaufnahmegründen und nicht auf anderen rechtlichen Beurteilungen beruhen. Die Frage der Verhältnismäßigkeit stellt sich insoweit nicht.

Im Umstand, dass im Zuge des das Jahr 2002 betreffenden Rechtsmittelverfahrens bzw. im Anschluss daran bereits einmal ein Vorsteuerabzug zuerkannt worden ist, kann in diesem Zusammenhang kein ermessensrelevanter Umstand erblickt werden, wurde dabei doch, wie oben ausgeführt, die Frage der Fremdüblichkeit bzw. der steuerlichen Anerkennung des Mietverhältnisses weder geprüft noch beurteilt.

Im Hinblick auf den durch nicht fremdüblich gestaltete und steuerlich nicht anzuerkennende Mietverhältnisse bewirkten Steuervorteil kann auch nicht in Zweifel gezogen werden, dass das Finanzamt dem öffentlichen Interesse an der Rechtmäßigkeit der Besteuerung zurecht den Vorrang vor der Rechtsbeständigkeit eingeräumt hat. Im Übrigen hat auch die steuerliche Vertretung keine unter dem Gesichtspunkt der Unbilligkeit zu berücksichtigenden Umstände aufgezeigt und kann die Ermessensübung daher nicht als rechtswidrig erkannt werden.

Die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Umsatzsteuer 2003 und 2004 sowie hinsichtlich Feststellung der Einkünfte für die Jahre 2003 bis 2008 stellt sich sohin gesamthaft gesehen als rechtmäßig dar und waren die dagegen erhobenen Beschwerden daher als unbegründet abzuweisen.

Zulässigkeit der Revision

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichts die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der

grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes uneinheitlich beantwortet wird.

Die Beurteilung der Zulässigkeit der Wiederaufnahme der Verfahren fußt auf der im Erkenntnis angeführten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sowie auf nicht über den Einzelfall hinaus bedeutsamen Sachverhaltsfeststellungen. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung im Sinne des Artikel 133 Abs. 4 B-VG wird dadurch somit nicht berührt. Eine ordentliche Revision ist daher nicht zulässig.

Feldkirch, am 13. November 2015