



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Salzburg
Senat 12

GZ. RV/0706-S/10,
miterledigt RV/0707-S/10

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Dr. Gabriele Soini-Wolf und die weiteren Mitglieder Dr. Bruno Hübscher, Dr. Walter Zisler und Dr. Otmar Sommerauer im Beisein der Schriftführerin Sabine Hasenöhrl über die Berufung des Berufungsverbers, vertreten durch Dkfm. Dr. Josef Mayrl, Steuerberater & Wirtschaftsprüfer, 5020 Salzburg, Nonntaler Hauptstraße 52, vom 4. November 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Stadt, vertreten durch Mag. Monika Fingernagel, vom 25. Oktober 2010 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 1 BAO hinsichtlich Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 2005 bis 2008 nach der am 17. Mai 2011 in 5026 Salzburg-Aigen, Aignerstraße 10, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungsverber (kurz: Bw) bezog in den Streitjahren Pensionseinkünfte und Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft sowie Vermietung und Verpachtung

Er ist zudem Geschäftsführer der GmbH. (kurz: GmbH), an der er über ein Treuhandverhältnis zu 60% beteiligt ist.

Bei der GmbH fand eine Außenprüfung über die Zeiträume 2005 – 2009 statt. Im Bericht vom 23.07.2010 traf die Prüferin folgende Feststellungen (Tz 1):

“ Herr [der Bw] (Geschäftsführer der GmbH) erwarb am 17.09.2004 ein Grundstück in R, Alm 293.

Dieses wird von ihm an die GmbH vermietet. In den Jahren 2005 – 2006 wird von der GmbH ein Holzhaus errichtet und ins Betriebsvermögen aufgenommen. Herr [der Bw] tritt jedoch als Bauherr in Erscheinung. Anlässlich der Besichtigung des Holzhauses am 29.6.2010 wird jedoch festgestellt, dass dieses Holzhaus nicht betriebsnotwendiges Vermögen darstellt und in den Privatbereich des Herrn [der Bw] fällt.

Aufgrund des Treuhandverhältnisses (.....) werden die geltend gemachten Aufwendungen im Zusammenhang mit der Alm als verdeckte Gewinnausschüttung für Herrn [der Bw] behandelt.

Die geltend gemachten Vorsteuern betr. die Errichtung und der Einrichtung der Holzhütte sind nicht abzugsfähige Aufwendungen. Die Erlöse sind nicht der GmbH zuzurechnen.“

Das Finanzamt schloss sich der Ansicht der Prüferin an und erließ die entsprechenden Abgabenbescheide. Diese blieben unbekämpft und sind in Rechtskraft erwachsen.

Mit Antrag vom 18. August 2010 ersuchte der Bw seine Steuerverfahren betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer, jeweils für 2005-2008, wiederaufzunehmen und legte zur Bekräftigung seines Ansuchens eine Kopie des Betriebsprüfungsberichtes, einen Grundbuchsauszug, eine Prognoserechnung 2005-2024 und berichtigte Abgabenerklärungen samt Überschussermittlung bei. Zur Begründung wurde ausgeführt, dass das Finanzamt Salzburg-Stadt bezüglich der Alm entsprechende Prüfungsfeststellungen getroffen und das Objekt schlussendlich aus dem Bestand der GmbH entfernt hat, mit den entsprechenden steuerlichen Auswirkungen (zB Vorsteuern). Der Grund und Boden steht im Eigentum des Bw. Die Alm werde vermietet. Die entsprechende Prognoserechnung für die Jahre 2005 bis 2024 wird angeschlossen. Dem zufolge sei die Vermietung des Objektes Alm 293 als Erwerbsquelle anzusehen und nicht der Liebhaberei zuzurechnen. Im Jahr 2010 seien bereits € 9.000,00 Erlöse netto ohne USt erzielt worden. Im Jahr 2012 erhöhe sich die Miete auf € 15.000,00 und schlussendlich dann im Jahr 2018 auf etwa € 18.000,00.

Unter Bezugnahme auf § 303a BAO wurde dem Bw in einem Mängelbehebungsverfahren aufgetragen, die Bezeichnung der Umstände, auf die der Antrag gestützt wird (zB Neuerungstatbestand, Vorfragentatbestand), zu bezeichnen, widrigenfalls das Anbringen nach fruchtlosem Ablauf einer Frist als zurückgenommen gilt.

In Beantwortung dieses Mängelbehebungsauftrages wurde im Schriftsatz vom 2. September 2010 ergänzend ausgeführt:

Der Wiederaufnahmeantrag stütze sich auf die Feststellungen der Betriebsprüfung im Bericht vom 23. Juli 2010 bei der GmbH. Die Mieteinnahmen für die Alm seien gegeben. Bisher seien diese bei der GmbH erklärt worden und das Finanzamt hat festgestellt, dass diese Einnahmen dort nicht Platz haben. Aus diesem Grund fließen sie im Rahmen einer verdeckten Gewinnausschüttung beim Bw zu. Dieser habe nun die Mieteinnahmen zu erklären, die entsprechenden Baukosten abzusetzen und die damit zusammenhängenden Vorsteuern geltend zu machen. Dieser Tatbestand sei ihm erst anlässlich der Betriebsprüfung bekannt geworden. Die Bescheide und der Betriebsprüfungsbericht wurden erst am 12. August 2010 zugestellt, weshalb der Antrag fristgerecht sei.

Mit angefochtenem Bescheid wurde der Antrag auf Wiederaufnahme gemäß § 303 Abs. 1 BAO abgewiesen und dies (auszugsweise) wie folgt begründet:

“ Der Textziffer 1 des Betriebsprüfungsberichtes über die Außenprüfung der genannten Gesellschaft ist zu entnehmen, dass der Antragsteller das Grundstück 'Alm' am 17.9.2004 erworben und an die GmbH vermietet habe. In den Jahren 2005 bis 2006 sei ein Holzhaus darauf errichtet und ins Betriebsvermögen aufgenommen worden, wobei der Antragsteller als Bauherr in Erscheinung getreten sei. Die Prüferin ordnete das Holzhaus daher dessen Privatbereich zu.

Der Antrag auf Wiederaufnahme wird offenbar auf den Neuerungstatbestand des § 303 Abs. 1 lit. b BAO gestützt. Es ist jedoch nicht zu erkennen, welche Tatsachen oder Beweismittel für den Antragsteller durch die Feststellungen der Prüfung neu hervorgekommen sein sollen. Die getroffenen Sachverhaltselemente waren ihm zu Gänze bekannt. Eine andere rechtliche Beurteilung eines Sachverhaltes durch die Behörde stellt jedoch keine neu hervorgekommene Tatsache dar und kann keine Verfahrenswiederaufnahme rechtfertigen.“

Dagegen wurde fristgerecht Berufung erhoben und eingewendet, dass die Wiederaufnahme nach § 303 Abs. 1 beantragt wurde und nicht nach § 303 Abs. 1 lit. b. Darunter sei lit. a, b und c gemeint. Der Antrag werde auf § 303 Abs. 1 lit. c gestützt, da die Vorfrage anders geklärt wurde.

Gleichzeitig wurde der Antrag gestellt, die Abgabenbehörde zweiter Instanz über die Berufung entscheiden zulassen und zwar durch den gesamten Berufungssenat und nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

Die Berufung und der Verwaltungsakt des Finanzamtes wurden ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt (Bericht vom 23. November 2010).

In der am 17. Mai 2011 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt:

Der steuerliche Vertreter brachte vor, dass das Finanzamt Salzburg-Stadt festgestellt habe, dass die Alm nicht Privatvermögen des Berufungswerbers, sondern im privaten Bereich des Berufungswerbers sein soll, wobei bei ihm Privatvermögen bzw. Betriebsvermögen vorliegen könne. Die parteiliche Identität würde sich aus der Geschäftsführereigenschaft, der 60 %igen Beteiligung an der GmbH und die verdeckte Gewinnausschüttung ergeben.

Nach Ansicht der Amtsbeauftragten ist der Vorfragentatbestand nicht erfüllt, da weder Parteienidentität noch Tatbestandsgleichheit gegeben sei. Zudem würde die Wiederaufnahme zu keinem im Spruch anders lautenden Bescheid führen, da keine Einkunftsquelle vorliegen dürfte.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 303 Abs. 1 BAO ist dem Antrag einer Partei auf Wiederaufnahme eines durch Bescheid abgeschlossenen Verfahrens 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 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.

Eine Vorfrage im Sinn des § 303 Abs. 1 lit. c BAO ist ein vorweg zu klarendes Element des zur Entscheidung stehenden Rechtsfalles, das als Hauptfrage - d.h. durch einen Abspruch rechtsfeststellender oder rechtsgestaltender Natur - von anderen Verwaltungsbehörden oder von den Gerichten zu entscheiden wäre, aber Kraft der Anordnung des § 116 Abs. 1 BAO von der Abgabenbehörde nach eigener Anschauung beurteilt werden darf (vgl. zB VwGH vom 11.07.1995, 95/13/0153, ÖStZB 1996, 177; vom 28.09.1998, 96/16/0158, ÖStZB 1999, 204).

Eine Vorfrage ist somit eine Rechtsfrage (vgl. *Ritz*, BAO³, § 116, Tz 1).

Die Wiederaufnahme nach § 303 Abs. 1 lit. c BAO ist nur dann zulässig, wenn eine nach den Grundsätzen des § 116 zu beurteilende Bindung der Abgabenbehörde an die Entscheidung der anderen Stelle vorliegt (vgl. zB VwGH vom 30.03.1998, 98/16/0097, ÖStZB 1998, 613; vom 22.02.2007, 2004/15/0153, 2005/15/0005, ÖStZB 2007/449, 582).

Die Zurechnung des verwirklichten Tatbestandes an ein bestimmtes Steuersubjekt ist im Abgabenverfahren stets eine Hauptfrage und keine Vorfrage (vgl. VwGH vom 15.07.1998, 93/13/0269, 0270, ÖStZB 1999, 79).

Zunächst ist festzuhalten, dass zwischen dem Körperschaftsteuerverfahren, das die Kapitalgesellschaft betrifft, und dem Einkommensteuerverfahren, das den Gesellschafter der Kapitalgesellschaft betrifft, keine Bindung besteht. Der Umstand, dass bei einem anderen Steuerpflichtigen - im Berufungsfall bei der GmbH - ein Sachverhalt in einem rechtskräftigen Bescheid als erwiesen angenommen wurde, bedeutet weder, dass dieser Sachverhalt zutreffend angenommen wurde, noch dass in einem anderen Verfahren – das den Gesellschafter der Kapitalgesellschaft betrifft - Bindung an die Sachverhaltsannahme besteht, es sei denn, dass besondere Rechtsvorschriften, wie z.B. jene des § 252 BAO, solches normieren (vgl. VwGH vom 09.11.1994, 91/13/0068).

Der Bw erblickt in den Feststellungen der Betriebsprüfung, wonach das Holzhaus auf der Alm nicht dem Betriebsvermögen der GmbH zuzurechnen ist und in den Privatbereich des Bw fällt, einen Wiederaufnahmsgrund gemäß § 303 Abs. 1 lit. c BAO, da mit dieser Entscheidung die hiefür zuständige Behörde die Vorfrage, welchem Subjekt die Besteuerung daraus zukomme, anders entschieden habe.

Damit verkennt die Beschwerdeführerin den Begriff der "Vorfrage". Die Frage, welchem Steuersubjekt ein bestimmter verwirklichter Abgabentatbestand (Nutzung des Objektes Alm) zuzurechnen ist, stellt im Abgabenverfahren stets eine Hauptfrage und keine Vorfrage dar.

Es besteht auch keine Bindungswirkung zwischen der Feststellung im Körperschafts- und Umsatzsteuerverfahren der GmbH, das Holzhaus gehöre nicht dem Betriebsvermögen der Kapitalgesellschaft an, sondern zum Privatbereich des Gesellschafters, und der in den Steuerverfahren des Gesellschafters getroffenen Sachverhaltsannahme.

Der Vorfragentatbestand ist daher nicht gegeben.

Auch wenn der Bw den Wiederaufnahmegrund des § 303 Abs. 1 lit. c BAO geltend gemacht hat und eine Prüfung der weiteren Voraussetzungen des § 303 BAO nicht notwendig wäre (vgl. VwGH vom 08.02.2007, 2004/15/0153), so ist zur Vermeidung von Missverständnissen

ergänzend festzuhalten, dass auch die Tatbestandsmerkmale des § 303 Abs. 1 lit. b BAO nicht erfüllt sind.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind Tatsachen im Sinne des § 303 Abs. 1 lit. b leg.cit. Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis als vom rechtskräftigen Bescheid zum Ausdruck gebracht, geführt hätten. Neue Erkenntnisse in Bezug auf die rechtliche Beurteilung solcher Sachverhaltselemente - gleichgültig, ob diese späteren rechtlichen Erkenntnisse (neuen Beurteilungskriterien) durch die Änderung der Verwaltungspraxis oder Rechtsprechung oder nach vorhergehender Fehlbeurteilung oder Unkenntnis der Gesetzeslage eigenständig gewonnen werden - sind keine Tatsachen (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 28.10.2009, 2008/15/0209, und vom 21.09.2009, 2008/16/0148 mit weiteren Nachweisen). Die nachteiligen Folgen einer früheren unzutreffenden Würdigung oder Wertung des der Partei bekannten Sachverhaltes oder einer fehlerhaften rechtlichen Beurteilung lassen sich demnach bei unveränderter Tatsachenlage nicht nachträglich im Wege der Wiederaufnahme des Verfahrens beseitigen (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 21.09.2009, 2008/16/0148; vom 21.11.2007, 2006/13/0107; und vom 27.01.2011, 2007/15/0262).

Im Zuge der Prüfung bei der GmbH hat das Finanzamt eine neue rechtliche Würdigung vorgenommen. Die Korrektur einer früheren unzutreffenden Beurteilung eines Sachverhaltes, der dem Bw bereits bekannt war, stellt jedenfalls keine neue Tatsache dar.

Der angefochtene Bescheid entspricht sohin der Rechtslage, weshalb spruchgemäß zu entscheiden war.

Salzburg, am 17. Mai 2011