



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Feldkirch
Senat 1

GZ. RV/0316-F/07,
miterledigt RV/0269-F/07

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vertreten durch die Prodinger & Partner WTH GmbH, 5760 Saalfelden, Leopold Luger Str. 1, vom 19. Februar 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes Feldkirch vom 24. Jänner 2007 betreffend Wiederaufnahme der Einkommensteuerverfahren 2002 bis 2004 sowie Einkommensteuer 2002 bis 2004 entschieden:

1. Der Berufung gegen die Bescheide betreffend die Wiederaufnahme der Einkommensteuerverfahren für die Jahre 2002 bis 2004 wird stattgegeben. Die angefochtenen Bescheide werden ersatzlos aufgehoben.
2. Die Berufung gegen die Bescheide betreffend die Einkommensteuer für die Jahre 2002 bis 2004 wird gemäß § 273 Abs. 1 lit. a BAO als unzulässig zurückgewiesen.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin bezog bis zum Jahr 2003 Einkünfte aus einer Beteiligung an einer Kommanditgesellschaft und ab dem Jahr 2004 Einkünfte aus einer Pensionsversicherung. Im Zuge einer Betriebsprüfung bei der SN wurde u.a. festgestellt, dass diese in den Jahren 2002 bis 2004 Provisionszahlungen aufgrund eines Dienstbarkeitsvertrages in Höhe von 1.970,51 € (2002), 2.083,05 € (2003) und 1.967,27 € (2004) an die Berufungswerberin bezahlt hat. Da diese Provisionen von der Berufungswerberin in den Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2002 bis 2004 nicht erklärt worden waren, nahm das Finanzamt am 24. Jänner 2007 die Einkommensteuerverfahren für diese Jahre wieder auf und unterzog mit gleichzeitig

erlassenen neuen Sachbescheiden diese Provisionen als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung der Einkommensteuer.

Gegen diese Wiederaufnahms- und Einkommensteuerbescheide erhab die Berufungsverberin Berufung, die ihre steuerliche Vertretung wie folgt begründete: Bei den Provisionen handle es sich um Servitutsentschädigungen für ein landwirtschaftliches Grundstück, die als Abgeltung für Ernteausfälle, Wirtschaftsschwierisse und Bodenwertminderungen gezahlt worden seien. Über dieses Grundstück führe die Trasse einer Einseilumlaufbahn, was zu einer starken Entwertung der Liegenschaft führe, weil dadurch die Bebauungsmöglichkeit stark eingeschränkt und die Bewaldung beeinträchtigt sei. Die Liegenschaft werde von Schafen beweidet und unterliege der landwirtschaftlichen Nutzung, weshalb die Provisionen grundsätzlich zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft zählten. Entschädigungen für Wirtschaftsschwierisse und Ertragsausfälle seien jedoch mit der Vollpauschalierung abgegolten, sofern sie nicht kumuliert ausbezahlt würden und es aus diesem Grund zu einer Verminderung des Einheitswertes gekommen sei. Entschädigungen für Bodenwertminderungen blieben bei der Gewinnermittlung außer Ansatz. Die Provisionszahlungen unterlagen daher nicht der Einkommensbesteuerung.

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 27. Februar 2007 als unbegründet ab: Entschädigungen für Wirtschaftsschwierisse und Ertragsausfälle, die aus der Einräumung einer Dienstbarkeit resultierten, seien bei einem tätigen Land- und Forstwirt nicht durch die Vollpauschalierung abgegolten und daher gesondert als Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft zu erklären. Dies habe der Verwaltungsgerichtshof bereits mehrfach ausgesprochen. Es sei daher mit dem Argument, die Provisionen seien nicht als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, sondern aus Land- und Forstwirtschaft einzustufen, für die Berufung nichts gewonnen, weil diese dann eben als Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft zu erfassen wären. Die Provisionen seien aber zweifellos als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung iSd § 28 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 zu beurteilen, da die Berufungsverberin gar keine Landwirtschaft betreibe. Es liege daher wirtschaftlich eine Vermögensverwaltung wie bei einer Vermietung anderer Objekte vor, nicht jedoch eine betriebliche oder gewerbliche Tätigkeit oder ein Nebenbetrieb einer Land- und Forstwirtschaft.

Auch die Wiederaufnahme der Einkommensteuerverfahren sei zu Recht erfolgt, da die in Rede stehenden Provisionen nicht erklärt worden seien.

Mit Schreiben vom 27. April 2007 stellte die Berufungsverberin den Antrag auf Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Durch den Vorlageantrag galt die Berufung wiederum als unerledigt.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Wiederaufnahme des Verfahrens

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen des § 303 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 Verfügung der Wiederaufnahme liegt im Ermessen der Behörde (vgl. z.B. VwGH 21.3.1996, 94/14/0085).

Die amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens ist mit Bescheid zu verfügen und unter gleichzeitiger Aufhebung des früheren Bescheides mit der das wiederaufgenommene Verfahren abschließenden Sachentscheidung zu verbinden (§ 307 Abs. 1 BAO).

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist der maßgebliche Wiederaufnahmestatbestand im Spruch und sind die Wiederaufnahmsgründe in der Begründung des Bescheides anzuführen (vgl. VwGH 20.6.1990, 90/16/0003; 14.5.1991, 90/14/0262). Die Angabe der Wiederaufnahmsgründe in der Begründung des die Wiederaufnahme verfügenden Bescheides ist schon deshalb notwendig, weil nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes sich die Berufungsbehörde bei der Erledigung der gegen die Verfügung der Wiederaufnahme richtenden Berufung auf keine neuen Wiederaufnahmsgründe stützen kann. Sie hat lediglich zu beurteilen, ob die von der Abgabenbehörde erster Instanz angeführten Gründe eine Wiederaufnahme rechtfertigen oder nicht (vgl. Ritz, BAO³, § 307 Tz 3 erster Absatz).

Die fehlende Angabe der Wiederaufnahmsgründe in der Begründung des mit Berufung angefochtenen Bescheides ist nicht nur in der Berufungsentscheidung, sondern auch in der Berufungsvorentscheidung nicht nachholbar. Dies ergibt sich insbesondere daraus, dass die für die Berufungsvorentscheidung bestehende Änderungsbefugnis (§ 276 Abs. 1) ident ist mit jener für die Berufungsentscheidungen (§ 289 Abs. 2 zweiter Satz). Weiters ist im zweitinstanzlichen Berufungsverfahren über die Rechtmäßigkeit des angefochtenen Bescheides und nicht über die Berufungsvorentscheidung zu entscheiden (Ritz, BAO³, § 307 Tz 3 zweiter Absatz).

Die Begründung von Verfügungen der Wiederaufnahme hat nicht nur je Bescheid die entsprechenden Wiederaufnahmsgründe anzugeben, sondern auch die zeitliche Abfolge des Bekanntwerdens der maßgebenden Tatsachen und Beweismittel darzustellen.

Weiters hat die Begründung die für die Ermessensübung maßgebenden Überlegungen zu enthalten (vgl. Ritz, BAO³, § 307 Tz 3 dritter Absatz).

Im vorliegenden Fall hat das Finanzamt die Wiederaufnahme wie folgt „begründet“:

„Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte gem. 303 (4) BAO, weil Tatsachen und Beweismittel neu hervorgekommen sind, 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“.

Eine derartige Formulierung kann nach dem oben Gesagten nicht als Begründung anerkannt werden, da sie weder erkennen lässt, welche Tatsachen oder Beweismittel neu hervorgekommen sind noch inwieweit diese geeignet gewesen wären, einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeizuführen. Vielmehr wurde lediglich der Gesetzestext des § 303 Abs. 4 BAO wiedergegeben, ohne diesen auf den konkreten Sachverhalt anzuwenden. Des Weiteren fehlen jedwede Ausführungen zur Ermessensübung der Behörde.

Da aus den gegenständlichen Wiederaufnahmsbescheiden sohin nicht nachvollziehbar ist, auf welche neu hervorgekommenen Tatsachen oder Beweismittel und auf welche Ermessensgründe sich die Wiederaufnahme des Verfahrens stützt, erfolgte die Wiederaufnahme ohne Begründung.

Da die Rechtsmittelbehörde jedoch auf Grund obiger Ausführungen nicht befugt war, die fehlenden, vom Finanzamt im bekämpften Bescheid nicht ausgeführten Wiederaufnahmsgründe durch neue zu ersetzen bzw. solche erstmals anzuführen, war spruchgemäß zu entscheiden und die angefochtenen Wiederaufnahmbescheide des Finanzamtes ersatzlos aufzuheben.

Einkommensteuer 2002 bis 2004

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 der Bescheide betreffend die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend die Einkommensteuer 2002 bis 2004 sind die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2002 bis 2004 gemäß § 307 Abs. 1 BAO aus dem Rechtsbestand ausgeschieden. Die Berufung gegen die (neuen) Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2002 bis 2004 war daher gemäß § 273 Abs.1 lit. a BAO als unzulässig zurückzuweisen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden

Feldkirch, am 19. September 2007