

## **BESCHLUSS**

Das Bundesfinanzgericht (BFG) hat durch die Richterin N.N. in der Beschwerdesache des Beschwerdeführers gegen die Bescheide des Finanzamtes X . betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO zur Umsatzsteuer 2001 - 2003 und betreffend Umsatzsteuer 2001 - 2003 beschlossen:

1. Der Berufung, nunmehr Beschwerde , gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens zur Umsatzsteuer 2001-2003 wird stattgegeben.

Die angefochtenen Wiederaufnahmebescheide werden aufgehoben.

2. Die Berufung, nunmehr Beschwerde, gegen die auf Basis der unter Punkt 1. genannten Wiederaufnahmebescheide ergangenen Umsatzsteuerbescheide 2001 bis 2003 wird gemäß § 260 Abs. 1 BAO als unzulässig (geworden) zurückgewiesen.

Gemäß § 307 Abs. 3 BAO treten die Verfahren zur Umsatzsteuer 2001-2003 in die Lage zurück, in der sie sich vor ihrer Wiederaufnahme befunden haben.

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

## **Entscheidungsgründe**

Strittig ist im anhängigen Verfahren die Befugnis des Finanzamtes X (FA) zur amtswegigen Wiederaufnahme (WA) der an den Bf ergangenen Umsatzsteuerbescheide für 2001-2003 auf Basis des Neuerungstatbestandes nach § 303 Abs. 4 BAO idF vor BGBl I 2013/14 und, daraus folgend, zum Erlassen der zugleich ergangenen, neuen Sachbescheide betreffend Umsatzsteuer (USt) 2001-2003.

Der Beschwerdeführer (Bf) bestreitet das Vorliegen neuer Tatsachen oder Beweismittel iSd § 303 Abs.4 BAO und bekämpft zudem die neuen USt-Bescheide 2001-2003 inhaltlich, indem er die Annahme eines tauschähnlichen Umsatzes im Zusammenhang mit Sanierungsarbeiten für „Fremdwohnungen“ im Haus Wien , X-Straße mit derselben Argumentation bestreitet, wie im Rechtmittelverfahren gegen den Umsatzsteuerbescheid 2004, in dem unter der Zahl RV/2100157/2011 am heutigen Tag ein Erkenntnis des BFG erging.

Dem anhängigen Verfahren liegt folgender Verfahrensgang zu Grunde:

Der Bf erzielte im Verfahrenszeitraum Einkünfte aus verschiedenen Einkunftsquellen, darunter auch negative Ergebnisse aus Vermietungstätigkeiten. In Hinblick auf daraus resultierende Voluptuarprüfungen waren die erklärungsgemäß veranlagten Bescheide zur Umsatz- (USt) und Einkommensteuer (ESt) zunächst gemäß § 200 BAO vorläufig ergangen.

Im Gefolge der verfahrensgegenständlichen AP wurden u.a. die Umsatzsteuerbescheide 2001-2003 ohne Änderung gemäß § 200 Abs. 2 BAO für endgültig erklärt; zur USt 2004 erging ein Bescheid mit endgültiger Festsetzung unter gleichzeitiger Kürzung des Vorsteuerabzugs um 18.000,- €.

Die Vorsteuerkürzung wurde damit begründet, dass im Rahmen von umfangreichen Ausbau- und Sanierungsmaßnahmen des Bf im Haus Wien , X-Straße , dessen Wohnungen mehrheitlich dem Bf gehörten und insoweit zur Vermietung genutzt wurden, sich verschiedene Arbeiten auch zum Vorteil von Wohnungen auswirkten, die nicht im Eigentum des Bf standen und auch nicht seiner Einkünftezielung dienten. Den darauf entfallenden Kosten von 90.000,- € fehle daher einerseits der Werbungskostencharakter im Rahmen der Vermietungstätigkeit des Bf , anderseits seien diese Aufwendungen auch nicht für dessen Unternehmen angefallen und könnten dem Bf daher gemäß § 12 Umsatzsteuergesetz 1994 (UStG) keinen Vorsteueranspruch vermitteln.

Der Bf berief (auch aufgrund weiterer, hier nicht interessierender Feststellungen) gegen die auf Basis des AP-Ergebnisses ergangenen ESt-Bescheide 2000–2006 und gegen den USt-Bescheid 2004. Die für endgültig erklärteten USt-Bescheide 2000–2003 erwuchsen dagegen in Rechtskraft.

Gegen die Nichtanerkennung der „*Werbungskosteneigenschaft des Herstellungsaufwandes*“ der „*Sanierungskosten Fremdwohnungen*“ („*Anwendbarkeit des § 20 EStG 1988*“) brachte der Bf in der Berufung vor:

„*Werbungskosten sind die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Für die Bemessung der Absetzung für Abnutzung sind grundsätzlich die tatsächlichen Herstellungskosten zugrunde zu legen.*

*Bei der Renovierung der Liegenschaft X-Straße hatte Herr XY(Beschwerdeführer) bei der Renovierung und Herstellung allgemeiner Teile der Liegenschaft die Wahl, ob er entweder die gesamten Kosten trägt oder ob er auf die kompletten Maßnahmen verzichtet. (Zur möglichen Weiterverrechnung: siehe unten). Wenn nun auch allgemeinen Teile der Liegenschaft renoviert wurden, so wurde dies im Hinblick auf durch diese Maßnahme zu steigernde Erlöse durchgeführt. So schreibt das MRG vor, dass der Hauptmietzins unter Berücksichtigung der Ausstattung der Wohnung mit den in § 3 Abs 4 RichtWG angeführten Anlagen (Einstell- und Garagenplätze, Lift, ...) festzulegen ist; das Vorhandensein eines Liftes rechtfertigt ein höheres Mietentgelt.*

*Dadurch, dass die allgemeinen Teile der Liegenschaft renoviert wurden, wurde der Ertrag der Wohnungen von Herrn XY(Beschwerdeführer) gesteigert.*

*Die mögliche Versagung der Werbungskosteneigenschaft unter Hinweis auf § 20 Abs 2 EStG 1988 kann meiner Ansicht nach nicht durchgeführt werden, da die nichtabzugsfähigen Aufwendungen bzw. Ausgaben in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit den nicht steuerpflichtigen Einnahmen stehen müssen. Alle mit der Liegenschaft Wien , X-Straße im Zusammenhang stehenden Werbungskosten führen zu steuerpflichtigen Einnahmen; hätte Herr XY(Beschwerdeführer) die Sanierung des gesamten Gebäudes nicht durchgeführt und dabei auch allgemeine Teile der Liegenschaft (z.B. Fassade, Stiegenhaus, Lift, ...) auf seine Kosten nicht saniert, könnte die Liegenschaft nur zu einem wesentlich niedrigeren Mietentgelt vermietet werden. Es ist die Vermietung einer Wohnung im 4. Stock ohne Lift beinahe unmöglich; wenn eine derartige Vermietung erfolgt, so wird ein außerordentlich niedriges Mietentgelt bezahlt.*

*Es liegt somit ein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen der Sanierung und der Herstellung der allgemeinen Gebäudeteile und einer höheren Miete vor — dies entspricht dem Gegenteil der Forderung des § 20 EStG 1988, wonach die nichtabzugsfähigen Aufwendungen bzw. Ausgaben in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit den nicht steuerpflichtigen Einnahmen stehen müssen.*

*Voraussetzung für die Anwendung des § 20 Abs. 2 EStG 1988 ist ein objektiver Zusammenhang zwischen den Aufwendungen und den nicht der Einkommensteuer unterliegenden Einnahmen. Die Grenze der Anwendbarkeit des § 20 Abs 2 EStG 1988 liegt dort, wo kein unmittelbarer Zusammenhang zwischen Einnahmen und Ausgaben feststellbar ist (RZ 4855 ESTR). Da durch die Investitionen auch in die allgemeinen Teile der Liegenschaft der Mietertrag gesteigert wird, ist jener Zusammenhang, der die Anwendbarkeit des § 20 EStG 1988 ausschließt, gegeben.*

#### *Jahr der Werbungskosten- und Vorsteuerkürzung*

*Die Kürzung der Werbungskosten und die Kürzung der Vorsteuern kann, sofern sie zulässig ist, nicht in einem Jahr erfolgen, sondern hätte gleichmäßig über die Jahre 2001 bis 2004 verteilt werden müssen. Die Aufteilung auf die Jahre 2001 bis 2004 stellt sich wie folgt dar:*

#### *Jahr IS lt. Erklärung Verteilung%*

2001	2.433,44	2,19%
2002	18.539,89	16,66%
2003	49.615,36	44,76%
2004	40.494,06	36,39%
111.282,77		

#### *Unmöglichkeit der Weiterverrechnung*

*Eine Weiterverrechnung dieser Kosten an die Fremdeigentümer war nicht möglich. Dies begründet sich wie folgt:*

*Die Verhandlungen mit den Miteigentümern im Haus X-Straße fanden in den Jahren 2000 und 2001 statt; die entscheidende Besprechung gab es am 28.02.2001; die diesbezügliche Besprechungsnotiz wurde der BP bereits zur Verfügung gestellt.*

*Dieses Datum ist insofern wichtig, als zum damaligen Zeitpunkt die Gesetzeslage eine andere war als jetzt. Mit 01.07.2002 ist nämlich das WEG 2002 in Kraft getreten, in dem sich eine Reihe von Bestimmungen geändert haben. Grundlage für die rechtliche Beurteilung ist somit das Wohnungseigentumsgesetz 1975 in der Fassung des 3. Wohnrechtsänderungsgesetzes (BGBI 1993/800).*

*§ 14 Abs. 3 lautet wie folgt:*

*„Beschließt die Mehrheit der Miteigentümer eine Veränderung an den gemeinsamen Teilen und Anlagen der Liegenschaft, die über die in Absatz 1 angeführten Angelegenheit hinausgeht, so kann jeder der Überstimmten dagegen binnen 3 Monaten (bei nichtgehöriger Verständigung binnen 6 Monaten) das Gericht anrufen. Dieses darf den Mehrheitsbeschluss nur dann genehmigen, wenn die Veränderung den (die) Antragsteller nicht übermäßig beeinträchtigen wird und überdies*

- 1. entweder die Kosten der Veränderung aus der Rücklage auch unter Berücksichtigung von in absehbarer Zeit anfallenden Erhaltungsarbeiten gedeckt werden können oder*
- 2. die Kosten (der nicht gedeckte Anteil) von der beschließenden Mehrheit getragen werden oder*
- 3. es sich überhaupt um eine Verbesserung handelt, die allen Miteigentümern zum Vorteil gereicht.“*

*§ 14 Abs. 1 WEG enthält unter anderem die Bestimmung, dass zu den Angelegenheiten der **ordentlichen Verwaltung** die ordnungsgemäße Erhaltung der gemeinsamen Teile und Anlagen der Liegenschaft einschließlich der baulichen Veränderungen, die über den Erhaltungszweck nicht hinausgehen, gehören.*

*Angesichts dieser Rechtslage war es damals klar, dass man für die Umbauarbeiten, die ohne jeden Zweifel über reine Erhaltungsarbeiten weit hinausgingen (Einbau einer Liftanlage, Austausch sämtlicher Fenster, Umgestaltung des Hofraumes) die Zustimmung aller Miteigentümer brauchte; die Miteigentümer wussten, dass für den Fall, dass sie die Zustimmung nicht geben, die Zustimmung über ein Gerichtsverfahren eingeholt werden würde.*

*Herr XY(Beschwerdeführer) musste sämtliche Kosten für Umbau und Sanierung übernehmen, da in Folge des Konkurses des vorherigen Eigentümers Z-Liegenschaftsverwertungs GmbH keine Rücklagen vorhanden waren, die die Miteigentümer hätten in Anspruch nehmen können. Die Miteigentümer waren jedoch*

*nicht bereit, eine Kostenbeteiligung für diese Umbauarbeiten zu übernehmen, zumal der Begünstigte aus diesen Arbeiten laut Ansicht der anderen Miteigentümer einzig und alleine Herr A XY(Beschwerdeführer) war.*

*Unter Veränderungen an den gemeinsamen Teilen und Anlagen der Liegenschaft sind wichtige Veränderungen im Sinne des § 834 ABGB zu verstehen, die nicht die im Wohnungseigentum stehenden Teile betreffen. Vor dem Inkrafttreten des 3. Wohnrechtsänderungsgesetzes 1999 war es so, dass derartige Änderungen einstimmig beschlossen werden mussten, und falls keine Einstimmigkeit erzielt werden konnte, die Mehrheit im Außerstreitverfahren die fehlende Zustimmung durch Gerichtsbeschluss ersetzen lassen musste. Diese Art der Abwicklung hat sich als äußerst unpraktisch erwiesen, weil auf diese Weise es kaum jemals möglich war, nützliche Verbesserungen durchzuführen. Im 3. Wohnrechtsänderungsgesetz ist man daher den anderen Weg gegangen und hat der Minderheit das Recht eingeräumt, gegen einen Mehrheitsbeschluss das Außerstreichgericht anzurufen, wenn sich die Minderheit durch die geplanten Änderungen benachteiligt fühlt.*

*Die geplanten Umbau- und Sanierungsarbeiten stellten in jedem Fall gravierende Veränderungen an den gemeinsamen Teilen und Anlagen der Liegenschaft dar, die über die ordnungsgemäße Erhaltung der gemeinsamen Teile und Anlagen hinausgingen, sodass von Anfang klar war, dass die Miteigentümer nicht bereit sein werden, die damit verbundenen Kosten mitzutragen. Bei den ersten Besprechungen haben alle Miteigentümer erklärt, dass sie keine Kosten im Zusammenhang mit dem Umbau übernehmen.*

*Darüber hinaus gibt es aber noch einen anderen Aspekt, weil nämlich § 14 Abs. 3 WEG dort nicht mehr greift, wenn es sich um Maßnahmen der außerordentlichen Verwaltung handelt, die über den Regelungsinhalt des § 14 Abs. 3 WEG hinausgehen; solche Maßnahmen bedürfen nach wie vor eines einstimmigen Beschlusses. In diesem Falle müsste nämlich die Mehrheit, wenn sie die Änderung gegenüber einer Minderheit durchsetzen will, die Zustimmung des Außerstreichrichters einholen, wenn sie die beschlossenen wichtigen Änderungen realisieren will. Die geplanten Umbauarbeiten haben so weitgehende Veränderungen an allgemeinen Teilen der Liegenschaft mit sich gebracht — man denke nur an den Einzug eines Vollgeschoßes im 3. OG anstelle des Dachbodens, Einbau der Lifte, etc. — sodass nach meiner Auffassung hier sogar ein Fall des § 834 ABGB vorliegt, wonach ein einstimmiger Beschluss notwendig gewesen wäre.“*

In einer Stellungnahme zur Berufung des Bf räumte das Prüfungsorgan zunächst ein, dass die aus Vereinfachungsgründen erfolgte Zuordnung des ausgeschiedenen Sanierungsaufwands zum Jahr 2004 – gemäß dem Verteilungsschlüssel im Rechtsmittel – auf die Jahre 2001–2004 aufzugliedern sei.

Ergänzend verwies es darauf, dass die durchgeföhrte Renovierung von allgemeinen Teilen der Liegenschaft („Fenster, Türen, Leitungen, Außenfassade, Lifteinbau etc.“) nicht nur

zur höherpreisigen Vermietbarkeit der Wohnungen des Bf, sondern zugleich auch zu Wertsteigerungen bei den Fremdwohnungen geführt habe.

Beizupflchten sei dem Rechtsmittelvorbringen, dass die Eigentümer der Fremdwohnungen das Bauvorhaben durch eine Verweigerung der Zustimmung zu den geplanten Arbeiten zumindest verzögern hätten können. Um dies zu vermeiden, habe der Bf den anderen Wohnungseigentümern des Hauses in einer Eigentümerbesprechung am 28.Februar 2001 eine Kostenfreistellung zugesichert, woraufhin diese „im Gegenzug“ die vorliegenden Baupläne betreffend Aufstockung und Sanierung unterfertigt hätten.

Umsatzsteuerlich sei diese Vorgangsweise als tauschähnlicher Umsatz zu beurteilen. Einkommensteuerlich sei auf die Bestimmung des § 29 Z 3 Einkommensteuergesetz 1988 (EStG) zu verweisen.

Zur Höhe des ausgeschiedenen Aufwands führte der Prüfer aus, dass von den ohne Kosten der Gebäudeaufstockung in den Jahren 2001–2005 angefallenen Sanierungskosten (1.310.000,- €) - in Hinblick auf die im AP-Verfahren geklärten Eigentumsverhältnisse - 195.000,- € (14,94%) den fünf „Fremdwohnungen“ des Hauses zugerechnet worden seien. Unter Berücksichtigung des Umstandes, dass diese Fremdwohnungen – im Gegensatz zu den Wohnungen des Bf - im Innenbereich nicht saniert worden seien, habe man lediglich einen (geschätzten) Teilbetrag von 90.000,- € gekürzt.

In der Folge veranlasste die Abgabenbehörde eine steuerliche Erfassung der den „Fremdwohnungen“ zu Gute gekommenen Sanierungsmaßnahmen bei deren Eigentümern als Sonstige Einkünfte nach § 29 Z 3 EStG, darunter auch bei der Gattin des Bf, der zwei der fünf betroffenen Wohnungen gehörten. Bei der zeitlichen Zuordnung dieser Einkünfte folgte die Abgabenbehörde der Aufgliederung des Sanierungsaufwandes auf die Jahre 2001-2004 im verfahrensgegenständlichen Rechtmittel des Bf.

In einem gegen die Zurechnung Sonstiger Einkünfte nach § 29 Z.3 EStG bei der Gattin im Jahr 2004 eingebrachten Rechtsmittel brachte die auch für den Bf einschreitende steuerlichen Vertretung vor, dass die betreffenden Sanierungsarbeiten zur Gänze in den Jahren 2001–2003 erfolgt seien und die Einkünftezurechnung daher ausschließlich in den (BFG-Anmerkung: mittlerweile verjährten) Einkommensteuerbescheiden für 2001-2003 vorzunehmen gewesen wäre.

Das FA folgte diesem Vorbringen in einer Berufungsvorentscheidung (BVE) insofern teilweise, als es die (anteilige) Zurechnung der strittigen Sanierungsvorteile als Sonstige Einkünfte nach § 29 Z 3 EStG bei der Gattin dem Grunde und der Höhe nach bestätigte, jedoch den Zufluss gemäß den Angaben des Bf in der verfahrensgegenständlichen Berufung gegen den USt-Bescheid 2004 auf die Jahre 2001-2004 verteilte.

Die Gattin des Bf begehrte die Vorlage ihres Rechtsmittels an den Unabhängigen Finanzsenat (UFS). Im Vorlageantrag betonte sie neuerlich, dass sämtliche ihr zu Gute

gekommenen Investitionen ihres Gatten bereits spätestens im Jahr 2003 abgeschlossen gewesen seien.

Parallel dazu beantragte nunmehr auch der Bf im verfahrensgegenständlichen Rechtmittel - mit Verweis auf die Ausführungen im ESt-Rechtsmittel seiner Gattin für 2004 - „*dass die für die Sanierung der Liegenschaft Wien, X-Straße angesetzten Aufwendungen für Fremdwohnungen und die daraus resultierende Umsatzsteuer zur Gänze den Jahren 2001-2003 zugeordnet werden*“ und begehrte daraus folgend, die ersatzlose Aufhebung des angefochtenen USt-Bescheides für 2004. Zugleich merkte der Bf an, dass damit „*der Unterstellung eines tauschähnlichen Umsatzes*“ keineswegs zugestimmt werde.

Zur Widerlegung des geänderten Rechtsmittelvorbringens listete der Prüfer in einer ergänzenden Stellungnahme - auf Basis einer vom Bf im Zuge des AP-Verfahrens vorgelegten „*Aufteilung der Investitionen des Hauses X-Straße*“ in Allgemeinmaßnahmen und solche für den Bf - zahlreiche Sanierungsrechnungen aus dem Jahr 2004 auf, wobei er die Rechnung der Fa ABCD-Gesellschaft (= Unternehmen des Bf) vom 19.Nov.2004 über die Lieferung von Fenstern besonders hervorhob.

In der Folge erließ das FA im anhängigen Verfahren - analog zur Besteuerung bei der Gattin des Bf - BVEs zur Einkommensteuer 2001–2006 und Umsatzsteuer 2004, mit welchen es dem Grunde nach an der Kürzung festhielt, die strittigen Sanierungskosten von 90.000,- € bzw. die zugehörigen Vorsteuern jedoch den Jahren 2001–2004 gemäß den in der Berufung des Bf dargestellten Verhältnissen zuordnete. Die Zurechnung eines tauschähnlichen Umsatzes unterblieb. Die Begründung zur BVE betreffend USt 2004 erschöpfte sich in einem Verweis auf die „*Vorjahresbegründung*“ (gemeint war der gleichzeitig ergangene USt-Bescheid 2001).

Zugleich nahm das FA die in Rechtskraft erwachsenen Umsatzsteuerbescheide 2001-2003 auf Basis des § 303 Abs. 4 BAO wieder auf und nahm in neuen Sachbescheiden die aus der nunmehrigen Verteilung resultierenden Vorsteuerkürzungen für diese Jahre vor. Von der Zurechnung eines tauschähnlichen Umsatzes nahm das FA auch in diesen Jahren Abstand. Eine Konkretisierung der neu hervorgekommenen Tatsachen oder Beweismittel, auf welche die Wiederaufnahme gestützt wurde, unterblieb. Die Begründung der Sachbescheide beschränkte sich auf die rechnerische Darstellung der auf die Jahre 2001 – 2004 aufgegliederten Vorsteuerkürzungen im USt-Bescheid 2001 (auf den sich auch die Begründung der BVE zur USt 2004 bezog).

Unter Wiederholung seines Berufungsvorbringens und neuerlichem Bestreiten eines tauschähnlichen Umsatzes begehrte der Bf die Vorlage seines Rechtsmittels betreffend Umsatzsteuer 2004 zur Entscheidung an den UFS. Die BVEs zu den angefochtenen ESt-Bescheiden erwuchsen in Rechtskraft.

Zugleich berief der Bf sowohl gegen die Wiederaufnahme der USt-Bescheide 2001-2003 als auch gegen die im Gefolge der Wiederaufnahme ergangenen USt-Bescheide für 2001-2003. Im Rechtsmittel gegen die Wiederaufnahmebescheide bestritt er das Vorliegen

neu hervorgekommener Tatsachen, welche eine Wiederaufnahme nach § 303 Abs.4 BAO rechtfertigen könnten. Im AP-Verfahren sei „*natürlich bekannt*“ gewesen, „*dass die Renovierungsarbeiten an den Fremdwohnungen nicht nur im Jahr 2004 sondern auch bereits in den Jahren 2001, 2002 und 2003 erfolgten*“. Das Rechtsmittel gegen die neuen Sachbescheide zur USt 2001-2003 richtete sich – unter Wiederholung der Ausführungen zum Vorlageantrag betreffend USt 2004 - „*gegen die Unterstellung eines tauschähnlichen Umsatzes*“.

Ohne weitere Maßnahmen legte das FA die Rechtsmittel gegen die USt-Bescheide 2001–2004 dem UFS zur Entscheidung vor.

Zum Rechtsmittel betreffend die ESt 2004 der Gattin des Bf erging ein Erkenntnis des BFG, mit welchem die BVE des FA vollinhaltlich bestätigt wurde (BFG 5.März 2014, RV/2100007/2011).

Es wurde erwogen:

Abgesehen von den hier nicht zum Tragen kommenden Vorfragen- bzw.

Erschleichungstatbeständen ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen nach § 303 Abs. 4 BAO in der den angefochtenen Bescheiden zu Grunde liegenden Fassung vor BGBI I 2013/14 in jenen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, wenn die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Maßgebend für eine amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens aufgrund des Hervorkommens neuer Tatsachen oder Beweismittel ist, ob der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren, bei richtiger rechtlicher Subsumption, zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können. Hierbei kommt es nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH auf den Wissensstand der Behörde (auf Grund der Abgabenerklärungen und ihrer Beilagen) im jeweiligen Veranlagungsjahr an.

Die Entscheidung über die Wiederaufnahme des Verfahrens steht gemäß § 305 Abs. 1 BAO grundsätzlich der Abgabenbehörde zu, die für die Erlassung des aufzuhebenden Bescheides zuständig war. Diese Behörde bestimmt, welchen gesetzlichen Wiederaufnahmegrund sie durch einen konkreten Sachverhalt als verwirklicht ansieht und daher als solchen heranzieht.

Nach ständiger VwGH-Judikatur hat das BFG im Rechtsmittelverfahren gegen eine amtswegige Wiederaufnahme durch das Finanzamt ausschließlich darüber zu entscheiden, ob die Wiederaufnahme aus den von der Abgabenbehörde herangezogenen Gründen gerechtfertigt war. Dagegen ist es dem BFG verwehrt zu prüfen, ob die

Zulässigkeit einer Wiederaufnahme auf andere Gründe als die von der Bescheid erlassenden Behörde herangezogenen gestützt werden könnte.

Im Fall des so genannten Neuerungstatbestandes obliegt es dem BFG daher nur zu klären, ob jene wesentlichen Sachverhaltsmomente, die das Finanzamt als Wiederaufnahmegrund herangezogen hat, eine Maßnahme nach § 303 Abs. 4 BAO aus dem Grunde des nachträglichen Hervorkommens von Tatsachen oder Beweismitteln rechtfertigen (z.B. VwGH 21.7.1998, 93/14/0187,0188).

Die dargestellten Anforderungen treffen in gleicher Weise auf die gegenwärtig geltende Nachfolgebestimmung des § 303 Abs. 1 lit b BAO zu.

In einem Rechtssatz zum Erkenntnis vom 2.2.2000, 97/13/0199 hat der VwGH die zu beachtenden Grundsätze so formuliert:

*"Nach der stRsp des VwGH (Hinweis E 20.7.1999, 97/13/0131; E 30.11.1999, 94/14/0124) berechtigt die Bestimmung des § 289 Abs 1 BAO die Abgabenbehörde zweiter Instanz nicht dazu, den vom Finanzamt herangezogenen Wiederaufnahmsgrund durch einen anderen - ihrer Meinung nach zutreffenden - zu ersetzen. Aufgabe der Berufungsbehörde bei Entscheidung über ein Rechtsmittel gegen die amtswegige Wiederaufnahme durch das Finanzamt ist es daher zu prüfen, ob dieses das Verfahren aus den von ihm gebrauchten Gründen wieder aufnehmen durfte, nicht jedoch, ob die Wiederaufnahme auch aus anderen Wiederaufnahmsgründen zulässig gewesen wäre. Liegt der vom Finanzamt angenommene Wiederaufnahmsgrund nicht vor (oder hat dieses die Wiederaufnahme tatsächlich auf keinen Wiederaufnahmsgrund gestützt), muss die Berufungsbehörde den vor ihr angefochtenen Wiederaufnahmbescheid des Finanzamtes ersatzlos beheben. Am Finanzamt liegt es dann, ob es etwa von der Berufungsbehörde entdeckte andere Wiederaufnahmsgründe aufgreift und zu einer (auch) neuerlichen Wiederaufnahme heranzieht.*

Unter der "Sache", über welche die Rechtmittelinstanz zu entscheiden hat (nunmehr geregelt in § 279 Abs. 1 BAO ), ist in diesem Zusammenhang die Angelegenheit zu verstehen, die den Inhalt des Spruches des Bescheides der Abgabenbehörde erster Instanz bildete. Gibt der Spruch eines Bescheides keinen hinreichenden Aufschluss über die "Sache", ist diese unter Einbeziehung der Bescheidbegründung festzustellen.

Im Ergebnis erfordert ein ordnungsgemäßer Wiederaufnahmbescheid nach der VwGH-Judikatur daher neben der Anführung des konkret maßgeblichen Wiederaufnahmetatbestandes im Spruch auch die Konkretisierung der herangezogenen Wiederaufnahmegründe in der Begründung des die Wiederaufnahme verfügenden Bescheides. Dabei erachtet der VwGH den Verweis auf andere Dokumente (etwa auf die Begründung eines anderen Bescheides oder auf Feststellungen einer abgabenbehördlichen Prüfung, die darüber aufgenommene Niederschrift und den Prüfbericht) als hinreichend, sofern dem Bescheidadressaten des Wiederaufnahmbescheides der Inhalt des/der verwiesenen Dokumente(s) bekannt ist und daraus die Wiederaufnahmegründe auch tatsächlich hervorgehen.

Keine ausreichenden Begründungen für eine Wiederaufnahme iSd. § 303 Abs. 4 BAO (bzw. nunmehr § 303 Abs. 1 lit b BAO) sind dagegen etwa der Hinweis auf nicht näher konkretisierte, behördliche Ermittlungen oder die bloße Wiedergabe des Gesetzeswortlautes des § 303 Abs. 4 (bzw. § 303 Abs. 1 lit b BAO).

Ein solcher Wiederaufnahmebescheid verstößt gegen das zwingende Inhaltserfordernis des § 93 Abs. 3 lit a BAO und vermag deshalb keine Wirkung zu entfalten.

Mit der Anführung eines konkreten Wiederaufnahmetatbestandes und dem Verweis auf einen Wiederaufnahmegrund hat die den Wiederaufnahmebescheid erlassende Behörde im Bescheid zugleich den Rahmen für die "Sache" festgelegt, über welche das BFG gemäß § 279 Abs. 1 BAO im Rechtmittelverfahren gegen den Wiederaufnahmebescheid zu entscheiden hat (vgl. für viele VwGH vom 28.2.2012, 2008/15/0005; 31.5.2011, 2009/15/0135 und 26.1.2011, 2007/13/0076 bzw. Ritz, BAO Kommentar<sup>5</sup> § 93 Rz. 16 und § 307 Rz. 3 je mwV).

Die im anhängigen Verfahren angefochtenen Bescheide über die Wiederaufnahme der rechtskräftigen Umsatzsteuerbescheide 2001-2003 führen im Spruch den Wiederaufnahmetatbestand des § 303 Abs. 4 BAO an. Die Begründung dieser Bescheide lautet:

*„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. Die Wiederaufnahme wurde unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigskeitsgründen (§ 20 BAO) verfügt. Im vorliegenden Fall überwiegt das Interesse der Behörde an der Rechtsrichtigkeit der Entscheidung das Interesse auf Rechtsbeständigkeit, und die Auswirkungen können nicht als geringfügig angesehen werden.“*

Mit dieser schablonenhaften Begründung, die im Wesentlichen eine bloße Wiedergabe der angeführten gesetzlichen Bestimmungen enthält, mangelt es den im anhängigen Verfahren zu beurteilenden Wiederaufnahmebescheiden im zuvor dargestellten Sinn an einer Begründung, die geeignet wäre, eine amtswegige Wiederaufnahme - sei es nach § 303 Abs. 4 BAO idF vor BGBl I 2013/14 oder nach § 303 Abs. 1 lit b BAO idGf - zu tragen. Nach der oa. ständigen VwGH-Judikatur waren die angefochtenen Wiederaufnahmebescheide daher aufzuheben.

Mit der Aufhebung scheiden zugleich die auf Basis der nunmehr aufgehobenen Wiederaufnahmebescheide ergangenen Sachbescheide (USt-Bescheide 2001-2003) ex lege aus dem Rechtsbestand aus und die vor der Wiederaufnahme wirksamen Sachbescheide leben wieder auf. Da sich das gegen die Umsatzsteuerbescheide 2001-2003 eingebrachte Rechtmittel nunmehr gegen nicht (mehr) existente Bescheide richtet, war es gemäß § 260 Abs. 1 BAO als unzulässig (geworden) zurückzuweisen (vgl. Ritz, a.a.O, § 260, Rz. 15 und § 307, Rz. 8 mit Judikaturverweisen).

## **Zulässigkeit einer Revision**

Gegen einen Beschluss des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil der Beschluss von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Im vorliegenden Rechtsmittelverfahren wurden keine Rechtsfragen aufgeworfen, auf welche die genannten Voraussetzungen zutreffen. Die Entscheidung folgt dem klaren Wortlaut der angewendeten gesetzlichen Bestimmungen sowie der angeführten, gefestigten VwGH-Judikatur und Literatur.

Graz, am 25. November 2015