

Im Namen der Republik

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Karoline Windsteig in der Beschwerdesache des Bf., Adresse, (vormals: Adresse) nunmehr vertreten durch Adresse, über die Beschwerde gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 8/16/17 vom 26.1.2011 betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO bezüglich der Einkommensteuer 2004, 2006 und 2007 sowie gegen die Bescheide betreffend die Einkommensteuer 2004, 2006 und 2007

1. zu Recht erkannt :

Der Beschwerde gegen die Bescheide betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens bezüglich der Einkommensteuer 2004, 2006 und 2007 wird stattgegeben.

Die angefochtenen Wiederaufnahmebescheide werden ersatzlos aufgehoben.

2. beschlossen:

Die Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide 2004, 2006 und 2007 wird gemäß § 261 Abs. 2 BAO als gegenstandslos erklärt.

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

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (Bf.) erzielte in den Streitjahren Einkünfte aus Gewerbebetrieb und erklärte zudem Verluste aus der Vermietung einer Liegenschaft in der St.

Das Finanzamt ersuchte den Bf. am 11.5.2010 um schriftliche Stellungnahme bezüglich der von der Abgabenbehörde vertretenen Ansicht, dass die Vermietung und Verpachtung der besagten Liegenschaft eine Liebhabereitfähigkeit darstelle, zumal - wie der Bf. selbst am 3.5.2010 bekanntgab - die genannte Liegenschaft am 30.6.2009 verkauft wurde und aus der bisherigen Vermietung ausschließlich Verluste erwirtschaftet wurden. Darüber hinaus liege ein abgeschlossener Beobachtungszeitraum vor, sodass

insgesamt gesehen die Verluste der Vorjahre im Zuge einer Verfahrenswiederaufnahme entsprechend der Liebhabereiverordnung außer Ansatz zu belassen wären.

Die Abgabenbehörde erließ darauf hin am 26.1.2011 die verfahrensgegenständlichen Bescheide betreffend die Wiederaufnahme der Verfahren und führte in der Begründung aus, dass die Wiederaufnahme gem. § 303 Abs 4 BAO erfolgt sei, weil Tatsachen und Beweismittel neu hervorgekommen seien, die im abgeschlossenen Verfahren nicht geltend gemacht worden seien 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 wäre unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitssgründen (§ 20 BAO) verfügt worden. Es hätte das Interesse der Behörde an der Rechtsrichtigkeit der Entscheidung und das Interesse auf Rechtsbeständigkeit überwogen und konnten die Auswirkungen nicht als geringfügig angesehen werden.

Eine zusätzliche Begründung der Wiederaufnahmebescheide, die dem Bf. gesondert zugegangen wäre, ist den vorgelegten Akten nicht zu entnehmen.

Den Begründungsausführungen der jeweiligen die Streitjahre betreffenden Einkommensteuerbescheide war zu entnehmen:

"Wie von Ihnen bekanntgegeben wurde, erfolgte per 30.6.2009 der Verkauf der bislang vermieteten Liegenschaft in D. Demzufolge liege ein abgeschlossener Beobachtungszeitraum vor. Zum Ergänzungsersuchen vom 11.5.2010 wurde von Ihnen, trotz mehrmaliger Aufforderung, keine Stellungnahme eingebracht, weshalb - wie in benanntem Schreiben angeführt - die bislang erzielten Verluste im Sinne der Liebhabereiverordnung aberkannt wurden."

Die steuerliche Vertretung des Bf. erhob gegen die Wiederaufnahmebescheide die nunmehr als Beschwerde zu behandelnde Berufung, in der sie im Wesentlichen ausführte, dass der Umstand des käuflichen Erwerbes und anschließenden Wiederverkaufes der Liegenschaft kein Wiederaufnahmegrund sei, da ein Liebhaberitatbestand nicht vorliege.

Der Ankauf der besagten Liegenschaft sei betrieblich erfolgt und eine ausschließliche Vermietung vorgesehen gewesen, die entsprechende Einnahmen zugesichert hätte. Da das Mietverhältnis wegen hoher Mietzinsverbindlichkeit des Mieters beendet werden musste, seien unerwartete Verluste entstanden. Der Mieter zog im August 2008 unter Mitnahme des Inventars aus und habe dabei die Mietsubstanz beschädigt, was eine massive Entwertung der Immobilie zur Folge gehabt hätte. Mietzinse seien danach nicht mehr lukrierbar gewesen, da Instandsetzung und Renovierungsarbeiten nicht mehr finanziert werden würden. Zur Vermeidung einer Hypothekarklage habe der Bf. die Liegenschaft verkaufen müssen und daher die Parifizierung und die Begründung von Wohnungseigentum veranlasst. Eine Vermietung sei nicht mehr möglich gewesen, weshalb die gesamte Liegenschaft verkauft worden ist. Von Anfang an sei Rentabilität und Wirtschaftlichkeit der Sache gegeben, sodass mit der Vermietung letztlich eine Refinanzierung des Kaufpreises über die Liegenschaft möglich gewesen wäre.

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung verwies das Finanzamt auf folgende neu hervorgekommene Tatsachen: Es bestehe bereits seit 2008 ein qualifiziertes Nutzungsrecht bzw. wurde Wohnungseigentum begründet und das Erzielen eines Totalüberschusses sei davon abhängig, dass mit den Mieteinnahmen die Zinsen getilgt werden. Bei Erlassung der streitgegenständlichen Bescheide sei dieser Wissensstand der Behörde nicht bekannt gewesen. Die Kenntnis dieses Umstandes zum Zeitpunkt der damaligen Abgabenfestsetzung hätte im Spruch zu einem anders lautenden Bescheid geführt.

Im Vorlageantrag führte die steuerliche Vertretung aus, dass keine neu hervorgekommenen Tatsachen vorliegen würden. Die Tatsache der Begründung von Wohnungseigentum sei dem Finanzamt bekannt gewesen. Diese sei außerdem kein meritorischer Grund für eine Wiederaufnahme gewesen. Das Finanzamt habe bei Ankauf der Liegenschaft die vorgelegten wirtschaftlichen Gründe, die die Liebhaberei ausgeschlossen hätten, gekannt, da es seinerzeit die wirtschaftlichen Aufwendungen und Ausgaben der Liegenschaft entsprechend anerkannt und berücksichtigt habe. Außerdem fehlten Tatsachenfeststellungen zur Feststellung des Vorliegens einer Liebhabereitätigkeit.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Das Bundesfinanzgericht stellt auf Grund der vorgelegten Akten außer Streit, dass das Finanzamt im Begründungsteil der angefochtenen Wiederaufnahmbescheide lediglich den Gesetzestext des § 303 Abs. 4 BAO in der Fassung vor dem FVwGG 2012 (BGBl I 2013/14) wiedergegeben hat. Desgleichen hat die Abgabenbehörde auf § 20 BAO verwiesen und in der Ermessensentscheidung keine konkreten Gründe für die angeführte Interessensabwägung angegeben.

Die vom Finanzamt in der Begründung der Wiederaufnahmbescheide erwähnten Tatsachen und Beweismittel, die neu hervorgekommen seien und im abgeschlossenen Verfahren nicht geltend gemacht worden wären, sind nicht den Bescheiden betreffend die Wiederaufnahme der Verfahren oder einer dazu ergangenen gesonderten Bescheidbegründung (vgl. VwGH 30.9.2015, 2012/15/0140), sondern den Begründungsausführungen der angefochtenen Einkommensteuerbescheide zu entnehmen. In den angefochtenen Sachbescheiden wird auch dazu lediglich der Verkauf der bislang vermieteten Liegenschaft und demzufolge das Vorliegen eines abgeschlossenen Beobachtungszeitraumes als Argument für die Aberkennung geltend gemachter Verluste im Sinne der Liebhabereiverordnung angeführt.

In rechtlicher Hinsicht ist auszuführen:

Die auf Grund des FVwGG 2012 erfolgte Neufassung des § 303 BAO (BGBl I 2013/14) trat mit 1. Jänner 2014 in Kraft und ist im Sinne des § 323 Abs 37 BAO soweit sie Beschwerden betrifft, auch auf alle an diesem Tag unerledigte Beschwerden anzuwenden.

1) Gemäß § 303 Abs. 1 BAO kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren 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.

Nach § 307 Abs. 1 BAO ist mit dem die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheid unter gleichzeitiger Aufhebung des früheren Bescheides die das wiederaufgenommene Verfahren abschließende Sachentscheidung zu verbinden.

Der Wiederaufnahmebescheid und der neue Sachbescheid sind zwei Bescheide, die jeder für sich einer Bescheidbeschwerde zugänglich sind bzw. der Rechtskraft teilhaftig werden können (vgl. VwGH 24.6.2009, 2007/15/0041). Auch hinsichtlich ihrer Behebbarkeit sind sie getrennt zu beurteilen (VwGH 17.9.1991, 88/14/0012).

Wiederaufnahmegründe sind nach der höchstgerichtlichen Rechtsprechung in der Begründung der Wiederaufnahmebescheide anzuführen (vgl. *Ritz*, BAO⁵ § 307 Tz 3, vgl. VwGH 21.7.1998, 93/14/0187, 0188). Dies ergibt sich nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes schon daraus, dass sich die Überprüfung der Rechtmäßigkeit eines Wiederaufnahmebescheides an den in der Begründung des bekämpften Bescheides bezeichneten Wiederaufnahmegründen zu orientieren hat und sich nicht auf neue Wiederaufnahmegründe stützen darf. Dazu kommt, dass die fehlende Angabe der Wiederaufnahmegründe in der Begründung des mit Beschwerde angefochtenen Bescheides auch in der Beschwerdevorentscheidung nicht nachholbar ist (vgl. UFS 19.9.2007, RV/0316-F/07, UFS 6.11.2008, RV/0086-F/07).

Dies ergibt sich insbesondere daraus, dass die für die Beschwerdevorentscheidungen bestehende Änderungsbefugnis (§ 263 Abs 1 BAO) ident ist mit jener für Erkenntnisse (§ 279 Abs. 3 BAO). Weiters ist im Beschwerdeverfahren über die Rechtmäßigkeit des angefochtenen Bescheides und nicht über jene der Beschwerdevorentscheidung zu entscheiden. Daher ist einer Beschwerde gegen einen Wiederaufnahmebescheid, der in seiner Begründung keine bzw. keine tauglichen Wiederaufnahmegründe anführt, zweckmäßigerweise bereits mit Beschwerdevorentscheidung stattzugeben (durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides).

Die Frage einer ausreichenden Begründung von Wiederaufnahmebescheiden hat der Verwaltungsgerichtshof dahingehend beantwortet, dass ein bloßer Verweis auf die Ausführungen in einem BP-Bericht dann rechtlich hinreichend ist, wenn aus diesem die

Wiederaufnahmegründe hervorgehen und auch Überlegungen zur Ermessensübung dargestellt sind (vgl. VwGH 19.11.1998, 97/15/0010, VwGH 18.9.2003, 99/15/0262).

Dazu ist für den vorliegenden Fall festzuhalten, dass in den Wiederaufnahmebescheiden eine Angabe von Wiederaufnahmegründen zur Gänze fehlt, und gleichermaßen keine Verweise auf konkrete Ermittlungsergebnisse, aus denen Tatsachen für die Feststellung von Gründen einer Wiederaufnahme ableitbar wären, bestanden.

Da das Finanzamt in der Begründung der Sachbescheide die Aberkennung von geltend gemachten Verlusten im Sinne der Liebhabereiverordnung wegen des Verkaufs der bislang vermieteten Liegenschaft im Juni 2009 und eines sich daraus ergebenden abgeschlossenen Beobachtungszeitraumes angab, ohne im Begründungsteil der Wiederaufnahmebescheide darauf zu verweisen, führt keinesfalls dazu, dass die Begründungsausführungen in den angefochtenen Einkommensteuerbescheiden Bestandteil der Begründung der Wiederaufnahmebescheide geworden sind (vgl. UFS 28.8.2007, RV/0206-F/07). Diese Betrachtung geht konform mit der oben zitierten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes, wonach der Wiederaufnahmebescheid und der neue Sachbescheid zwei Bescheide sind, die jeder für sich einer Bescheidbeschwerde zugänglich sind bzw. der Rechtskraft teilhaftig werden können. Daraus folgt, dass der Wiederaufnahmebescheid und der Sachbescheid nicht als ein Bescheid mit einer einheitlichen Begründung zu beurteilen war.

Ungeachtet dieser Ausführungen war nach dem vorgelegten Akteninhalt außerdem keineswegs nachvollziehbar, auf Grund welcher neu hervorgekommener Umstände das Finanzamt zu Recht davon ausging, dass der Bf. nicht nachgewiesen habe, dass er von Anbeginn der Tätigkeit an, den Plan hatte, auf Dauer oder zumindest bis zum Erreichen eines Gesamtüberschusses die Vermietung fortzusetzen und dass dabei überdies ein Gesamtüberschuss innerhalb von 20 Jahren zu erwarten gewesen wäre. Derartige Ermittlungsergebnisse lagen nicht vor.

Das Bundesfinanzgericht vermochte jedenfalls aus der alleinigen Wiedergabe der gesetzlichen Bestimmung für die Wiederaufnahme der Verfahren in den gegenständlichen Wiederaufnahmebescheiden ohne Verweis auf bestimmte Ermittlungsergebnisse über festgestellte im Zuge des Verfahrens neu hervorgekommene Tatsachen nicht zu beurteilen, ob der Neuerungstatbestand, auf den das Finanzamt die Wiederaufnahme der gegenständlichen Verfahren gestützt hat, erfüllt war.

Aus diesen Gründen war der Beschwerde statzugeben und die Wiederaufnahmebescheide aufzuheben.

Gemäß § 307 Abs. 3 BAO tritt das Verfahren durch die Aufhebung des die Wiederaufnahme des Verfahrens verfügenden Bescheides in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat. Durch diese Aufhebung scheiden die Einkommensteuerbescheide der Streitjahre aus dem Rechtsbestand aus (vgl. VwGH 21.12.2012, 2010/17/0122).

Gemäß § 261 Abs 2 BAO ist eine gegen die Sachentscheidung (§ 307 Abs 1) gerichtete Bescheidbeschwerde mit Beschluss (§ 278 BAO) als gegenstandslos zu erklären, wenn einer Bescheidbeschwerde gegen einen die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheid (§ 307 Abs. 1 BAO) entsprochen wird.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Die steuerliche Vertretung des Bf. gab mit Fax vom 12.4.2016 bekannt, dass sie den im Zuge der Vorlage der Beschwerde gestellten Antrag auf Durchführung einer mündlichen Senatsverhandlung zurücknehme, weshalb von einer Durchführung abgesehen werden konnte.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis und 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. Eine Revision war im vorliegenden Fall nicht zulässig, da sich die rechtliche Beurteilung einer zulässigen Wiederaufnahme der Verfahren aus der im Erkenntnis zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ergab und deshalb keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vorlag.

Wien, am 12. April 2016