

## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., Adresse, vom 20. Dezember 1995 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Stadt, vom 28. November 1995 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs 4 BAO betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für das Jahr 1986 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber war atypisch stiller Gesellschafter der Gesellschaft (im Folgenden Gesellschaft). Über das Vermögen der Gesellschaft wurde am 2. April 1993 der Konkurs eröffnet. Das Finanzamt hatte den Bescheid über die einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung für 1986 erlassen. In der Folge verfügte das Finanzamt mit Bescheid vom 28. November 1995 die Wiederaufnahme des Verfahrens und sprach bescheidmäßig aus, dass eine einheitliche und gesonderte Feststellung unterbleibe, weil für sämtliche Gesellschafter die Beteiligung keine Einkunftsquelle darstelle.

In der dagegen eingebrachten Berufung führt der Berufungswerber unter anderem aus:

*"Vorerst wird die örtliche Zuständigkeit des Finanzamtes A bestritten. Gemäß § 305 BAO steht die Verfügung der Wiederaufnahme des Verfahrens der Abgabenbehörde zu, die den Bescheid*

*in erster Instanz erlassen hat. Der seinerzeitige Bescheid über die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte 1986 wurde vom Finanzamt B erlassen, weshalb auch von dieser Behörde die Wiederaufnahme zu verfügen ist. Ein zwischenzeitiger Zuständigkeitsübergang ist weder dem angefochtenen Bescheid zu entnehmen, noch dem Berufungswerber sonst wie bekannt geworden.*

*Weiters wird überhaupt die Zulässigkeit der Wiederaufnahme des Verfahrens bestritten. Gemäß § 304 leg. cit. ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens nach Eintritt der Verjährung, das ist gemäß § 207 Abs. 2 leg. cit. nach Ablauf von 5 Jahren nach Entstehen des Abgabenanspruches, ausgeschlossen. Der Abgabenanspruch ist mit Erlassung des erstinstanzlichen Bescheides entstanden (Ende 1987). Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgt daher verspätet und ist deshalb gesetzwidrig.“*

Weiters führt der Berufungswerber Gründe an, weshalb eine Wiederaufnahme des Verfahrens nicht möglich gewesen wäre: „*Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahren von Amts wegen unter der Voraussetzung 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. Der Zweck der Wiederaufnahme besteht also darin, auf der materiellen Grundlage der neu hervorgekommenen Tatsachen oder Beweismittel diesen anders lautenden Bescheid erlassen zu können. Die als Begründung der Wiederaufnahme herangezogenen Ergebnisse der Betriebsprüfung können jedoch im Gegensatz dazu in keiner Weise zu den Feststellungen in den Spruchpunkten 2. und 3. führen. Daher stehen die Wiederaufnahmegründe in keinem Zusammenhang mit der Sachentscheidung, sondern dienen nur als Vorwand, Umstände, die als Wiederaufnahmegründe nicht herangezogen werden können (nachträglich geänderte rechtliche Beurteilung der Gesellschaftsverträge, sinkender Aktienkurs) nachträglich unzulässigerweise für die Sachentscheidung heranziehen zu können.*“

Mit Berufungsvorentscheidung vom 11. September 2003 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab. Im Vorlageantrag vom 3. Oktober 2003 beantragte der Berufungswerber – ohne weitere Begründung - die Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

***Über die Berufung wurde erwogen:***

**Örtliche Zuständigkeit:**

Gemäß § 305 Abs. 4 BAO steht bei Übergang der örtlichen Zuständigkeit die Entscheidung über die Wiederaufnahme der zuletzt zuständig gewordenen Abgabenbehörde zu. Am 26. September 1989 ging die Abgabenerhebung auf das Finanzamt A über. Bei Übergang der örtlichen Zuständigkeit von einem Finanzamt auf ein anderes Finanzamt (der Übergang wird gemäß § 73 BAO durch das Erlangen der Kenntnis von den die Zuständigkeit begründenden Voraussetzungen durch das andere Finanzamt bewerkstelligt) steht die Entscheidung über eine Antragswiederaufnahme oder über eine amtsweigige Wiederaufnahme dem neu zuständig gewordenen Finanzamt zu. Dies gilt auch in Bezug auf Verfahren, die von der früher zuständig gewesenen Abgabenbehörde abgeführt und mit deren Bescheid abgeschlossen wurden. Hierdurch wird der allgemeine Grundsatz, dass alle einer Bescheiderlassung nachfolgenden und aus dieser entspringenden Verwaltungsakte von der Behörde zu setzen sind, die den Bescheid erlassen hat, und bei einem Übergang der örtlichen Zuständigkeit die bisher vorgesetzt gewesene Abgabenbehörde zweiter Instanz insoweit auch weiterhin, trotz Wirksamwerden des § 73 BAO, zuständig bleibt (§ 75 BAO), durchbrochen.

In Betriebsprüfungsfällen setzt die Feststellung eines Wiederaufnahmegrundes rechtslogisch das Tätigwerden des örtlichen zuständigen Finanzamtes durch seine Organe voraus. Wenn daher die örtliche Zuständigkeit übergegangen ist und das neu zuständig gewordene Finanzamt eine Betriebsprüfung durchführen lässt und hierbei Wiederaufnahmegründe festgestellt werden, so ist gemäß § 305 Abs. 4 BAO diese Behörde zur Verfügung der Wiederaufnahme zuständig, nicht wie der Wortlaut des § 305 Abs. 3 BAO vermuten lassen könnte, die Behörde, die den Bescheid in erster Instanz (tatsächlich) erlassen hat. Die Betonung im Absatz 3 („in erster Instanz erlassen hat“) möchte offensichtlich den Gegensatz zur allgemeinen Regel der Zuständigkeit der Behörde, die den Bescheid in letzter Instanz erlassen hat (Absatz 1), verdeutlichen, lediglich die erstinstanzliche (sachliche, funktionelle) Zuständigkeit sicherstellen, ohne aber in die Ordnung der örtlichen Zuständigkeit (§ 75 und § 305 Abs. 4 BAO) einzugreifen (vgl. Stoll BAO-Kommentar 1994, Seite 2955).

**Verjährung:**

Der Erstbescheid betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte der Gesellschaft, für das Jahr 1986 wurde im November 1987 erlassen. Die Verjährung war daher ab dem Jahr 1988 zu berechnen. Am 24. Februar 1988 wurde vom damals zuständigen Finanzamt Oberwart ein Prüfungsauftrag für den Zeitraum 1985 und 1986 ausgestellt. Mit

Bescheid vom 5. April 1991 wurde das Verfahren über die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte der Gesellschaft, gemäß § 303 Abs. 4 BAO für das Jahr 1986 wieder aufgenommen. Die Finanzlandesdirektion für C hob diesen Bescheid mit 19. September 1995 auf. In der Folge erließ das Finanzamt A am 28. November 1995 einen Bescheid betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für das Jahr 1986.

Gemäß § 209 Abs. 1 BAO - in der im Berufungszeitraum geltenden Fassung - wird die Verjährung durch jede zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (§ 77 BAO) von der Abgabenbehörde unternommene, nach außen erkennbare Amtshandlung unterbrochen. Mit Ablauf des Jahres, in welchem die Unterbrechung eingetreten ist, beginnt die Verjährungsfrist neu zu laufen. Im Sinne der vorangegangen Ausführungen erfolgte die Wiederaufnahme des Verfahrens innerhalb der gesetzlichen Verjährungsfrist.

#### Wiederaufnahme:

Eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts ist gemäß § 303 Abs. 4 BAO unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit a und c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen und 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 Wiederaufnahme des Verfahrens ist eine Verfahrensmaßnahme mit dem Ziel der Herbeiführung eines insgesamt rechtmäßigen Ergebnisses. Da mit ihr in rechtskräftige Bescheide eingegriffen wird, und damit regelmäßig auch Parteiinteressen berührt werden, ist eine solche Maßnahme nur unter den im Absatz 4 leg. cit. umschriebenen Voraussetzungen also etwa dann zulässig, wenn der Abgabenbehörde nachträglich Tatumstände (Tatsachen oder Beweismittel) zugänglich gemacht wurden, von denen sie nicht schon zuvor Kenntnis hatte, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte. Der Gesetzeswortlaut "ist zulässig" im Absatz 4 leg. cit. weist darauf hin, dass die Verfügung einer amtswegigen Verfahrenswiederaufnahme ins behördliche Ermessen gestellt ist.

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH ist eine amtswegige Wiederaufnahme nach dem Neuerungstatbestand idealtypisch nur dann ausgeschlossen, wenn der Abgabenbehörde im wieder aufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt war, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nach Wiederaufnahme

erlassenen Sachentscheidung hätte gelangen können (ua. VwGH v. 22.11.2006, 2003/15/0141; VwGH v. 6.7.2006, 2003/15/0016; VwGH v. 18.9.2003, 99/15/0262). Das Neuherkommen von Tatsachen und/oder Beweismitteln bezieht sich dabei stets nur auf den Wissensstand aufgrund der Abgabenerklärungen und ihrer Beilagen im jeweiligen Verfahren und jeweiligen Veranlagungsjahr (ua. VwGH v. 23.9.2005, 2002/15/0001; VwGH v. 10.8.2005, 2005/13/0082; VwGH v. 29.9.2004, 2001/13/0135; VwGH v. 26.11.2002, 99/15/0176; VwGH v. 23.11.2000, 95/15/0122).

Das Hervorkommen von Tatsachen und/oder Beweismitteln ist mit Rücksicht auf die höchstgerichtliche Rechtsprechung überdies nicht aus der Sicht der Behörde als Gesamtorganisation, sondern aus der Sicht jenes Verfahrens zu beurteilen, das wieder aufgenommen werden soll (VwGH v. 18.9.2003, 99/15/0262; VwGH v. 5.7.2004; 99/14/0309). Tatsachen und/oder Beweismittel kommen demnach neu iSd. § 303 Abs. 4 BAO hervor, wenn sie der für die Abwicklung eines bestimmten Verfahrens berufenen Organisationseinheit der Behörde noch nicht bekannt gewesen sind (VwGH v. 18.9.2003, 99/15/0262; VwGH v. 18.12.1997, 97/15/0040; VwGH v. 13.5.1986, 83/14/0089,0094).

Ein behördliches Verschulden (z.B. Oberflächlichkeit, Sorgfaltswidrigkeit) an der Nichtfeststellung der maßgeblichen Tatsachen und/oder Beweismittel bereits im abgeschlossenen Verfahren schließt eine Wiederaufnahme von Amts wegen nicht aus (ua. VwGH v. 22.11.2006, 2003/15/0141; VwGH v. 6.7.2006, 2003/15/0016; VwGH v. 28.3.2001, 98/13/0026). Es schadet also nicht, wenn die Abgabenbehörde bei gehöriger Aufmerksamkeit mit Hilfe der ihr im abgeschlossenen Verfahren bereits vorgelegenen Unterlagen allenfalls unter Heranziehung der Mitwirkung des Abgabepflichtigen die maßgeblichen Tatsachen bereits feststellen hätte können (VwGH v. 6.7.2006, 2003/15/0016; VwGH v. 18.9.2003, 99/15/0120; VwGH v. 23.4.1998, 95/15/0108).

Der Bescheid betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für 1986 ist im November 1987 erlassen worden. Zu diesem Zeitpunkt sind der Abgabenbehörde nur die Bilanz und die Steuererklärung zur Verfügung gestanden, nicht hingegen die Buchhaltungsunterlagen. Erst auf Grund der Betriebsprüfung (Prüfungsauftrag vom 24. Februar 1988) sind Tatsachen neu hervorgekommen. Das Finanzamt hat in der Begründung ihres Bescheides vom 28. November 1995 betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens über die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte der Gesellschaft, die Wiederaufnahmegründe ausführlich dargestellt (Wiederaufnahmegrund § 23a EStG, Wiederaufnahmegrund Agio, Wiederaufnahmegrund Treuhandverwaltungsgebühr und

Wiederaufnahmegrund Nachzahlung Umsatzsteuer). Von der Kenntnis einer Tatsache kann erst dann gesprochen werden, wenn der Abgabenbehörde die Tatsache in ihrem für die abgabenrechtliche Beurteilung im wesentlichen Umfang bekannt ist (vgl. Ellinger-Iro-Kramer-Sutter-Urtz, BAO, § 303, E 177). Das Neuhervorkommen von Tatsachen bezieht sich damit auf den Wissenstand, der sich aufgrund der Abgabenerklärungen und ihrer Beilagen ergibt (vgl. VwGH 29.9.2004, 2001/13/0135).

Nach Rechtsprechung und Lehre besteht der Zweck des § 303 BAO darin, eine neuerliche Bescheiderlassung dann zu ermöglichen, wenn Umstände gewichtiger Art hervorkommen. Ziel ist ein insgesamt richtiges Ergebnis (VfGH 6.12.1990, B 783/89; VwGH 2.4.1990, 89/15/0005, VfGH 30.9.1997, B 2/96; Ritz, BAO-Kommentar<sup>3</sup>, § 303, Tz 38). Daher ist bei der Ermessensübung grundsätzlich dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (der Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit (Rechtskraft) zu geben, unabhängig davon, ob sich die Wiederaufnahme zu Gunsten oder zu Ungunsten der Partei auswirken würde.

Die amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens nach § 303 Abs. 4 BAO liegt im Ermessen der Behörde und die Behörde hat die Ermessensübung zu begründen. Gemäß § 20 BAO sind Ermessensentscheidungen innerhalb der Grenzen des Gesetzes nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Im Hinblick auf die Ermessensübung hat die belangte Behörde auf die nicht geringfügigen Auswirkungen verwiesen, die sich aus den Wiederaufnahmegründen ergeben. Hier konnte sie aufzeigen, dass die neu hervorgekommenen Umstände insbesondere dazu geführt hatten, dass die Verluste der Beteiligten (teilweise) nicht ausgleichsfähig gewesen waren, weil die Voraussetzungen des § 23a EStG 1972 erfüllt waren, und dass die Verluste zum Teil wegen der "Rückdatierung" der Zeichnungsscheine hatten nicht zugerechnet werden können.

Im wieder aufgenommenen Verfahren hat die belangte Behörde zwar die Einkunftsquelleneigenschaft der Beteiligungen überhaupt verneint. Da aber die Auswirkung der Wiederaufnahmegründe in der (teilweisen) Nichtausgleichsfähigkeit der Verluste bzw. zu einem bestimmten Teil in der Nichtzurechnung an die Beteiligten wegen der "Rückdatierung" ihres Beteiligungserwerbes gelegen war, liegt ein relevantes Missverhältnis zwischen dieser und den tatsächlichen Auswirkungen der Wiederaufnahme nicht vor, zumal die belangte Behörde darauf Bedacht nehmen konnte, dass die Gesellschaft als Verlustbeteiligungsmodell einzustufen ist. Im Verhältnis zu den Interessen von Beteiligten, die durch solche Modelle gezielt steuerliche Verluste anstreben, am bescheidmäßigen Rechtsbestand wiegt aber das

Prinzip der Rechtsrichtigkeit und der Gleichmäßigkeit der Besteuerung besonders schwer. Die Ermessensentscheidung ist somit hinreichend begründet. Die belangte Behörde hat das Ermessen dem Gesetz entsprechend geübt (vgl. VwGH 24.2.2000, 96/15/0129).

In Anbetracht der Tatsache, dass die steuerlichen Auswirkungen der amtsweigigen Wiederaufnahme im gegenständlichen Fall nicht bloß geringfügig sind, ist die Ermessensentscheidung des Finanzamtes, die Wiederaufnahme für das Jahr 1986 zu verfügen und damit dem Gesichtspunkt der Zweckmäßigkeit Vorrang vor dem der Billigkeit einzuräumen, nicht zu beanstanden. Zusammenfassend gelangt daher der unabhängige Finanzsenat zum Ergebnis, dass die amtsweigige Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für das Jahr 1986 zulässig war und der angefochtene Bescheid zu Recht ergangen sind.

Salzburg, am 11. November 2008