



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Mag. Helmut Caks, Rechtsanwalt, 8011 Graz, Friedrichgasse 6/I/8, vom 29. Jänner 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt vom 23. Dezember 2008 betreffend Abweisung eines Antrages auf **Wiederaufnahme** des Verfahrens gemäß [§ 303 Abs 1 BAO](#) hinsichtlich Umsatzsteuer und Einkommensteuer, (jeweils) für die Jahre 2001 bis 2003, entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet *abgewiesen*.

Der Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend **Einkommensteuer 2003** ist zurückzuweisen.

Der Antrag auf Wiederaufnahme der Verfahren betreffend **Umsatzsteuer 2001 bis 2003** sowie **Einkommensteuer 2001 und 2002** ist abzuweisen.

Entscheidungsgründe

(1) Der Berufungswerber (Bw.) erzielte in den Streitjahren neben Einkünften aus nichtselbstständiger Tätigkeit als Disponent eines Speditionsunternehmens (Fa. L-GmbH) auch gewerbliche Einkünfte aus dem Betrieb eines Gütertransportunternehmens.

Laut Veranlagungsakt des Finanzamtes beantragte der Bw. in den Jahren 2001 und 2002 jeweils die Vergütung von Umsatzsteuer (Formblatt U5 „*für nicht im Inland ansässige Unternehmer*“); auf den bezüglichen Anträgen wird ein in Deutschland liegender Firmensitz angegeben. Im Jahr 2003 machte er eine Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG geltend,

der Unternehmenssitz wird im Antrag in X (Österreich) ausgewiesen. Die Einreichung von sonstigen, die Streitjahre betreffenden Abgabenerklärungen ist nicht aktenkundig.

Für das Jahr 2003 erging laut Abgabendatenbank der Finanzverwaltung per 16. September 2005 ein (automatisierter) Schätzungsaufrag. In der Folge erließ das Finanzamt – auf Basis dieses Schätzungsaufrages - am 28. März 2006 einen Umsatzsteuer- sowie einen Einkommensteuerbescheid. Der Umsatzsteuerbescheid wies steuerpflichtige Leistungen von € 0,-- aus und führte zu einer Umsatzsteuerfestsetzung von € 0,-- (bisherige Vorschreibung: Gutschrift von € -417,--). Im Einkommensteuerbescheid wies das Finanzamt neben den nicht-selbständigen Einkünften (laut Lohnzettel) auch Einkünfte aus Gewerbebetrieb iHv. € 0,-- aus. Dieser Bescheid war an den Bw., zu Handen des damaligen Masseverwalters (und nunmehrigen steuerlichen Vertreters) adressiert.

(2) Im Jahr 2007 fand beim Bw. eine auch die Streitjahre umfassende abgabenbehördliche Prüfung statt. In seinem Bericht vom 3. September 2007 traf der Prüfer ua. folgende Feststellungen:

„Sachverhaltsdarstellung:

Aufgrund der dem Finanzamt Graz Stadt vorliegenden, im Rahmen mehrerer in Deutschland und Österreich durchgeföhrter Hausdurchsuchungen beschlagnahmten Unterlagen, wird festgehalten:

Zum 06.03.2001 wurde mit Betriebssitz sowie mit Wohnsitz in H, BRD, das Gewerbe der Transportvermittlung in Form eines Einzelunternehmens angemeldet. Zum 15.01.2003 erfolgte der melderechtliche Vollzug der Wohn- und Betriebssitzverlegung nach R, BRD. Am 03.02.2003 wurde die [Einzelfirma des Bw.], Transportvermittlung, beim zuständigen Amtsgericht eingetragen.

Jahressteuerveranlagungen wurden in Deutschland nur für den Veranlagungszeitraum 2001 durch das Finanzamt Rx durchgeführt. Aufgrund des geringen Betriebsergebnisses führten diese Veranlagungen zu keiner Festsetzung von Einkommen- oder Gewerbesteuer. Bei der Umsatzsteuer kam es zur Auszahlung eines Vorsteuerüberschusses von DM 16.000,00.

Im Juli 2003 wurde durch das Finanzamt Rx eine Umsatzsteuersonderprüfung für den Zeitraum Jänner bis Juni 2003 durchgeführt und festgestellt, dass nicht eine bloße Transportvermittlung, sondern darüber hinaus ein Transportunternehmen betrieben wurde. Die ausschließlich an österreichische Auftraggeber erbrachten Leistungen wurden, da sämtliche Aufträge formal zulässig unter Verwendung der österreichischen UID-Nummer der Auftraggeber abgewickelt worden seien, als nicht steuerbare Ausgangsumsätze behandelt,

Vorsteuerbeträge aus Rechnungen anderer Unternehmer anerkannt und zur Auszahlung gebracht (für 2003 belief sich diese Summe auf € 126.283,00). (.....)

In der Niederschrift vom 21.05.2004 über seine Vernehmung in Graz durch einen österreichischen Beamten hat [der Bw.] folgende Angaben gemacht:

Neben seiner selbständigen Tätigkeit sei er auch für die österreichische Firma L-GmbH als Disponent tätig. Von seinem dortigen Arbeitsplatz wie auch von seiner österreichischen Privatanschrift aus habe er sämtliche Tätigkeiten im Zusammenhang mit seiner deutschen Firma erledigt. Anfänglich habe er sich EU-Lizenzen angemietet. Ihm sei bewusst gewesen, dass er als Frachtführer tätig geworden sei, obwohl dies nicht mit seiner Gewerbeanmeldung übereingestimmt habe. Das Büro in Rx habe als Anlaufstelle für die Fahrer gedient. Eine tatsächliche Geschäftsführung sei in Deutschland nie durchgeführt worden. (.....)

Im Oktober 2003 wurde die Betriebseröffnung in Österreich den Finanzbehörden mitgeteilt und zwar mit Beginn am 10.03.2003. (.....)

Wie im Bericht vom 01.02.2005 des Finanzamtes U über die steuerstrafrechtlichen Feststellungen ausgeführt wird, erfolgte am 19.05.2004 die Hausdurchsuchung in R.

An diesem Tag wurde in der vermeintlichen "inländischen Betriebsstätte" weder ein Ansprechpartner noch ein ständiger Arbeitnehmer des [Bw.] angetroffen. Die angemieteten Räume waren unwesentlich ausgestattet, Gegenstände oder Geschäftsunterlagen wurden nicht vorgefunden. Auf eine bisherige Betriebstätigkeit wies nichts hin.

Zusätzlich führte der tatsächliche Mieter der Räumlichkeiten aus, noch zu keinem Zeitpunkt seit Februar 2003 Geschäftsunterlagen des [Bw.] vorgefunden zu haben. Der Vermieter gab an, absprachegemäß die eingehende Post nach Österreich nachzuschicken.

Allgemeine Feststellungen:

[Der Bw.] ist im Prüfungszeitraum ununterbrochen mit Hauptwohnsitz in Österreich gemeldet und zwar bis 01.01.2006 in KH, danach in der A-Gasse 35 in G und ist somit in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig.

Gemäß den oa. Ausführungen der deutschen Behörden ist auch der Sitz der Betriebsstätte seit 2001 in Österreich zu unterstellen. (....) Die tatsächliche Ausübung des Gewerbebetriebes ist in Österreich erfolgt.

Rechtliche Würdigung:

Nach § 1 Abs. 1 UStG 1994 unterliegen die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt der Umsatzsteuer. Für die Bestimmung des Leistungsortes hinsichtlich der sonstigen Leistungen ist der Ort maßgeblich, von dem aus der Unternehmer sein Unternehmen betreibt. Ist dieser Ort bei natürlichen Personen nicht eindeutig bestimmbar, kommen als Leistungsort der Wohnsitz des Unternehmers oder sein gewöhnlicher Aufenthalt in Betracht. Der Unternehmer betreibt sein Unternehmen an dem Ort, an dem er ua. seine gewerbliche Tätigkeit anbietet, Aufträge entgegennimmt, ihre Ausführung vorbereitet und an dem die Zahlungen an ihn geleistet werden.

Gemäß § 19 Abs. 1 UStG 1994 ist in den Fällen des § 1 Abs. 1 UStG 1994 der Unternehmer der Steuerschuldner. Bei sonstigen Leistungen (wie Güterbeförderung) wird die Steuer vom Empfänger der Leistung (Auftraggeber) geschuldet, wenn der leistende Unternehmer im Inland weder einen Wohnsitz noch seinen gewöhnlichen Aufenthalt oder eine Betriebsstätte hat.

Bei einer innergemeinschaftlichen Güterbeförderung bestimmt sich der Ort der Leistung nach dem Abgangsort (Art 3a Abs. 2 erster Satz UStG 1994). Verwendet jedoch der Leistungsempfänger gegenüber dem Beförderungsunternehmer eine UID eines Mitgliedsstaates, der nicht der Mitgliedsstaat ist, in dem der Abgangsort liegt, so gilt die Beförderungsleistung als in dem Gebiet des anderen Mitgliedsstaates ausgeführt (Art 3a Abs. 2 zweiter Satz UStG 1994).

Wie auch von den deutschen Behörden festgestellt, ist für sämtliche für österreichische Auftraggeber (....) erbrachte und bisher nicht versteuerte Leistungen [der Bw.] allein aufgrund des Vorliegens des Wohnsitzes (gewöhnlicher Aufenthalt, Betriebsstätte) in Österreich - ein Übergang der Steuerschuld nach § 19 Abs. 1 UStG 1994 kommt somit nicht in Betracht- der Steuerschuldner. Die Umsätze unterliegen dem Normalsteuersatz.

Umsatzsteuer - steuerliche Auswirkungen:

Mangels vollständiger Unterlagen (teilweise nicht vorhandene Buchhaltung, teilweise lose und ungeordnete Unterlagen) werden die Bemessungsgrundlagen im Schätzungswege nach § 184 BAO ermittelt, wobei als Grundlage die bisher erfolgten Buchungen der steuerlichen Vertretung in Deutschland (österreichische Auftraggeber 0%) herangezogen werden. Die Buchhaltung liegt für die Jahre 2001 und 2002 vor, für das Jahr 2003 liegen die Buchungen bis zum 26.06.2003 vor. Das zweite Halbjahr 2003 wurde im Schätzungswege in Höhe der Umsätze des 1.Halbjahres ermittelt. (....)

Hinsichtlich der in Österreich abzugsfähigen Vorsteuern erfolgt ebenfalls eine Schätzung unter Berücksichtigung der erfolgten Buchungen des Jahres 2003 (bis 26.06.2003) - Konto "nicht abzugsfähige Vorsteuer Deutschland", wobei die Vorsteuern auf das ganze Jahr hoch-

gerechnet werden und das Verhältnis der Umsätze zu den Vorsteuern auf die Jahre 2001 und 2002 umgelegt wird. (.....)

Gewinnermittlung – Einkommensteuer:

Aufgrund der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegen die Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Österreich der Einkommensteuer. Unter Berücksichtigung der gegenwärtigen Verhältnisse - laufendes Konkursverfahren – sowie unter Einbeziehung der in Deutschland durchgeföhrten Buchungen (es wurden je nur geringe Überschüsse ermittelt) wird das Betriebsergebnis für die Jahre 2001 bis 2003 (.....) mit Null ermittelt."

(3) Diesen Feststellungen folgend erließ das Finanzamt am 10. September 2007 für die Jahre 2001 und 2002 erstmalig Umsatzsteuer- und Einkommensteuerbescheide. Die Umsatzsteuer 2001 wurde mit € 42.460,99 festgesetzt, jene für 2002 mit € 97.896,91. Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb wurden in den Einkommensteuerbescheiden jeweils mit € 0,-- angesetzt. Für das Jahr 2003 erfolgte hinsichtlich der Umsatzsteuer eine Wiederaufnahme des Verfahrens, der neue Sachbescheid führte zu einer Umsatzsteuerfestsetzung von € 137.107,16. Eine Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens 2003 wurde nicht verfügt. Sämtliche Bescheide ergingen an „Dr. MA als Masseverwalter im Konkurs des Bw.“.

(4) Mit Eingabe vom 18. August 2008, beim Finanzamt eingelangt am 19. August 2008, beantragte der Bw. ua. die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für die Jahre 2001 bis 2003. Er begründet dies im Wesentlichen wie folgt:

Er habe erst am 20. Mai 2008 davon Kenntnis erlangt, dass das Finanzamt die angeführten Bescheide erlassen habe und diese „*zufolge des eingeleiteten Schuldenregulierungsverfahrens dem Masseverwalter über sein Vermögen zugestellt*“ worden seien. Anlässlich der durch die Konkursordnung normierten Postsperrre sei an den Bw. keine Bescheidzustellung erfolgt. Er habe erst anlässlich einer ihm bzw. seinem Rechtsfreund durch den Masseverwalter mit Schreiben vom 19. Mai 2008 übermittelten (dem Antrag in Kopie beigelegten) Forderungsanmeldung (ON 11/11) von diesem Umstand Kenntnis erlangt. Der Wiederaufnahmsantrag sei sohin jedenfalls fristgerecht gestellt worden. Den Bw., der die ihm im Rahmen des Schuldenregulierungsverfahrens auferlegten Pflichten stets eingehalten habe, treffe daher kein grobes Verschulden, da er bis 20. Mai 2008 von den genannten Bescheiden keine Kenntnis gehabt habe und er auch bei größter Umsicht nicht rechtzeitig dagegen berufen habe können. Im Zuge eines Zahlungsplantagsatzungstermines sei dem Bw. lediglich mitgeteilt worden, dass es sich bei der angesprochenen Forderung (ON 11/11) um eine anzuerkennende Finanzstrafe handeln würde. Erst nach Erhalt der angesprochenen Forderungsanmeldung sei hervorgekommen, dass es sich um Abgabenforderungen des Finanzamtes für den Zeitraum 2001 bis 2003

handle, sohin für einen Zeitraum, in dem er in Österreich nicht selbstständig tätig, sondern lediglich als Angestellter der Fa. L-GmbH beschäftigt gewesen sei. Dies ergebe sich aus der Einvernahme des Bw. am 4. März 2008 im Finanzstrafverfahren des Finanzamtes sowie aus der Zeugenbefragung des früheren deutschen Steuerberaters, aber auch aus den seinerzeit der Steuerfahndung vorgelegten Rechnungen. Diese seien in Einklang mit der deutschen Rechtslage ausgestellt worden, da der jeweilige Endverbraucher ein deutsches, ein spanisches oder ein italienisches Unternehmen gewesen sei. Die Umsatzsteuer sei daher in den Rechnungen nicht ausgewiesen worden, da – ähnlich der österreichischen Regelung des 19a UStG – ein Übergang der Steuerschuld auf den jeweiligen Endverbraucher eingetreten sei. Im Hinblick auf ihren Umfang (1 Kellerabteil mit Buchhaltungsordnern) könnten die Unterlagen dem Wiederaufnahmeantrag nicht beigelegt werden. Hätte der Bw. von den gegenständlichen Bescheiden Kenntnis gehabt, hätte er jedenfalls dagegen Berufung erhoben und „*wäre über diese auch erfolgreich für den Antragsteller entschieden worden, da keine die Abgabenbescheide begründenden steuerrechtlich relevanten Rechtsgeschäfte bzw. Einnahmen für den Zeitraum von 2001 bis 2003 vorliegen*“. Die mit diesen Bescheiden erfolgte Besteuerung würde eine der 6. Richtlinie der EU widersprechende „*Doppelversteuerung*“ darstellen. Ab dem Zeitpunkt der – glaublich im März 2004 erfolgten – Unternehmenssitzverlegung nach Österreich habe der Bw. stets die nach dem österreichischen UStG erforderlichen UVAs erstattet und bis zur Insolvenz nach Möglichkeit auch entsprechende Zahlungen geleistet. Aus den dargelegten Gründen werde die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer 2001 bis 2003 sowie in sämtlichen Verfahren die Festsetzung der jeweiligen Abgabe mit € 0,-- beantragt.

(5) Mit berufungsgegenständlichem Bescheid vom 23. Dezember 2008 wies das Finanzamt den Antrag des Bw. ab. Die Umsatzsteuer- bzw. Einkommensteuerbescheide seien ordnungsgemäß an den Masseverwalter ergangen. Der Umstand, dass der Bw. erst mit Schreiben seines Rechtsbeistandes vom 19. Mai 2008 Kenntnis vom Ergehen dieser Bescheide Kenntnis erlangt habe, sei nicht als „neue Tatsache“ und sohin nicht als tauglicher Wiederaufnahmsgrund zu werten. Hinsichtlich der inhaltlichen Richtigkeit der Umsatzsteuer- bzw. Einkommensteuerbescheide 2001 bis 2003 werden im Bescheid im Wesentlichen die bezüglichen Ausführungen im Prüfungsbericht wiederholt.

(6) In der dagegen erhobenen Berufung wird nochmals vorgebracht, dass auf Grund der durch die Konkursordnung normierten Postsperrre keine Bescheidzustellung an den Bw. erfolgt sei. Daher sei es ihm - unverschuldet – auch nicht möglich gewesen, gegen diese ihm seinerzeit unbekannten Bescheide fristgerecht Berufung zu erheben. Der Bw. habe in den Streitjahren in Österreich kein Unternehmen betrieben, er sei im Inland lediglich nichtselbstständig als Angestellter der Fa. L-GmbH beschäftigt gewesen.

(7) Mit Berufungsvorentscheidung vom 20. Jänner 2010 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab und sprach aus, dass der Antrag richtigerweise als unzulässig zurückzuweisen sei. Dies deshalb, da mit Beschluss des zuständigen Bezirksgerichtes vom 8. November 2006 bezüglich des Bw. das Schuldenregulierungsverfahren eröffnet worden sei. Dieses sei mit Beschluss vom 25. August 2008 aufgehoben und das Abschöpfungsverfahren eingeleitet worden. Da dem Bw. sohin zum Zeitpunkt der Antragstellung (dem 18. August 2006) die Eigenverwaltung entzogen gewesen sei, fehle es an der nötigen Aktivlegitimation zur Einbringung der gegenständlichen Anträge.

(8) Im Vorlageantrag führt der Bw. ergänzend ua. aus, dass ein Schuldner mit Einleitung des Schuldenregulierungsverfahrens nicht entmündigt sei. „*Lediglich rechtsgeschäftliche Handlungen, die zum Nachteil der Konkursmasse gereichen können*“, seien vom Masseverwalter zu genehmigen. Die Abwehr objektiv unrichtiger Steuerfestsetzungen würde wohl nicht dazu gehören. Abgesehen davon, wäre sein Antrag zur Verbesserung – nämlich zur Einholung der allenfalls erforderlichen Genehmigung des Masseverwalters - zurückzustellen gewesen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die vorliegende Entscheidung spricht ausschließlich über die Berufung gegen die erstinstanzliche Abweisung der mit Eingabe vom 18. August 2008 beantragten **Wiederaufnahme** ab. Hinsichtlich der Berufung gegen die Ablehnung des mit derselben Eingabe (in eventu) gestellten *Aufhebungsantrages* ergehen gesonderte Erledigungen.

1. Zur Frage der Aktivlegitimation:

Mit Beschluss des zuständigen Bezirksgerichtes vom 8. November 2006 wurde über das Vermögen des Bw. das Verfahren zur Schuldenregulierung eröffnet. Dem Bw. wurde die Eigenverwaltung entzogen und Herr Dr. MA zum Masseverwalter bestellt. Das Schuldenregulierungsverfahren wurde mit Gerichtsbeschluss vom 25. August 2008 wieder aufgehoben und das Abschöpfungsverfahren eingeleitet. Der Antrag auf Wiederaufnahme datiert vom 18. August 2008 (beim Finanzamt eingelangt am 19. August 2008).

Auf Grund der dargelegten Umstände kommt das Finanzamt in seiner Berufungsvorentscheidung zu dem Schluss, es habe an der nötigen Aktivlegitimation zur Einbringung des gegenständlichen Wiederaufnahmsantrages gefehlt. Zum Zeitpunkt der Antragstellung sei dem Bw. die Eigenverwaltung über sein Vermögen entzogen gewesen. In den die Konkursmasse betreffenden Angelegenheiten trete der Masseverwalter an die Stelle des Gemeinschuldners. Der vom Bw. selbst (durch den von ihm bevollmächtigten Vertreter, der im

Schuldenregulierungsverfahren nicht Masseverwalter war) gestellte Antrag sei daher zurückzuweisen.

Dieser Auffassung vermag der UFS aus folgenden Gründen nicht zu folgen:

Die Verfügungsunfähigkeit des Gemeinschuldners hinsichtlich der Konkursmasse für das Abgaberverfahren ist nach der Rechtsprechung aus § 3 Abs. 1 KO (bzw. nunmehr IO) abzuleiten. Diese Verfügungsunfähigkeit ist aber keine absolute und zeitliche unbegrenzte, sondern eine relative (Unwirksamkeit gegenüber den Konkursgläubigern) und eine zeitlich begrenzte (für die Dauer des Konkurses). Daher sind alle vom Gemeinschuldner gesetzten Rechtshandlungen, die nach § 3 KO (IO) relativ unwirksam waren, nach der Konkursaufhebung – ex tunc - wirksam (s. dazu VwGH vom 20. April 1993, [93/14/0004](#), und die dort angeführten weiteren Nachweise).

Nichts anderes gilt für Rechtshandlungen des Gemeinschuldners, die Verfahrenshandlungen darstellen und die im Zeitpunkt der Konkursaufhebung mangels Erledigung durch die Behörde noch einen Gegenstand der Entscheidung bilden können. Sie sind daher ab Konkursaufhebung als wirksam zu behandeln (s. nochmals das oa. VwGH-Erkenntnis).

Da der Antrag vom 18. August 2008 auf Verfahrenswiederaufnahme bis zur Aufhebung des Schuldenregulierungsverfahrens (am 25. August 2008) noch keiner bescheidmäßigen Erledigung zugeführt war, ist er jedenfalls als rückwirkend zulässig und wirksam geworden zu beurteilen. Es kann daher auch dahingestellt bleiben, ob der Masseverwalter dieser Antragstellung (bereits zuvor) seine Zustimmung erteilt hatte bzw. ob er diese allenfalls nachträglich erteilt hätte. Auf Grund der dargestellten Rechtslage liegt zweifelsohne ein grundsätzlich zulässiger Antrag des in seiner Verfügungsfähigkeit wieder frei gewordenen Bw. vor. Wenn somit das Finanzamt aus dem Grunde der (vermeintlich) fehlenden Legitimation mit Berufungsvorentscheidung eine Zurückweisung des Antrages ausgesprochen hat, so ist dies verfehlt.

2. Zur Zurückweisung der beantragten Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 2003:

Ungeachtet obiger Ausführungen war der Antrag des Bw. auf Wiederaufnahme, soweit er die Einkommensteuer 2003 betrifft, im Ergebnis dennoch – jedoch aus anderem Grunde als jenem der mangelnden Aktivlegitimation – zurückzuweisen:

Jene Erledigung des Finanzamtes, mit welcher das Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer 2003 vermeintlich abgeschlossen wurde, datiert (im Gegensatz zu allen anderen die Jahre 2001 bis 2003 betreffenden, nach Abschluss der abgabenbehördlichen Prüfung ergangenen

Bescheiden) bereits vom 28. März 2006 und erging „*an den Bw., zu Handen des (damaligen) Masseverwalters*“ (und nunmehrigen steuerlichen Vertreters). Aus dem Veranlagungsakt geht hervor, dass zu diesem Zeitpunkt ein über das Vermögen des Bw. eröffnetes Konkursverfahren anhängig war, welches (erst) mit Beschluss des zuständigen Landesgerichtes vom 31. März 2006 aufgehoben wurde.

Eine Abgabenfestsetzung hat während des aufrechten Konkurses gegenüber dem Masseverwalter, der insofern den Gemeinschuldner repräsentiert, zu erfolgen. Die entsprechenden Bescheide sind daher an den Masseverwalter und nicht an den Gemeinschuldner zu richten und dem Masseverwalter zuzustellen (s. zB den Beschluss des VwGH vom 18. September 2003, [2003/15/0061](#), mwN). Nach der Judikatur ist eine an „*Herrn [Gemeinschuldner], zu Handen des Masseverwalters*“ adressierte Erledigung nicht an den Masseverwalter, sondern an den Gemeinschuldner gerichtet. Durch die bloße Zustellung der an den Gemeinschuldner gerichteten Erledigung an den Masseverwalter ist sie dem Masseverwalter gegenüber jedoch nicht wirksam geworden (s. zB VwGH vom 2. März 2006, [2006/15/0087](#), mwN).

Die als Bescheid intendierte Erledigung des Finanzamtes vom 28. März 2006 betreffend Einkommensteuer 2003 konnte angesichts der dargestellten Rechtslage keine Rechtswirksamkeit entfalten.

Behördliche Erledigungen, die nicht als Bescheide anzusehen sind, sind einer Wiederaufnahme des Verfahrens nicht zugänglich. Ein Antrag, der auf Wiederaufnahme eines (noch) nicht durch Bescheid abgeschlossenen Verfahrens abzielt, ist daher als unzulässig zurückzuweisen (*Stoll*, BAO, 2916f.).

3. Zur Abweisung der beantragten Wiederaufnahme der übrigen Verfahren (Umsatzsteuer 2001 bis 2003 sowie Einkommensteuer 2001 und 2002):

Der Bw. begründet seinen Wiederaufnahmsantrag damit, dass die Bescheide, deren Wiederaufnahme er begeht, zufolge des eingeleiteten Schuldenregulierungsverfahrens nicht ihm, sondern seinem Masseverwalter zugestellt worden seien. Eine Bescheidzustellung an ihn selbst sei sohin nicht erfolgt. Erst durch eine dem nunmehrigen steuerlichen Vertreter vom Masseverwalter mit Schreiben vom 19. Mai 2008 übermittelte Forderungsanmeldung habe er von der Bescheiderlassung Kenntnis erlangt. Mit Erhalt dieser Forderungsanmeldung sei für ihn hervorgekommen, dass es sich bei der vom Finanzamt angemeldeten Forderung nicht um eine Finanzstrafe (wie vom Bw. ursprünglich offenbar angenommen), sondern um eine (mit den ihm nicht bekannten Bescheiden erfolgte) Abgabenfestsetzung für die Jahre 2001 bis 2003 handle. Mangels Kenntnis der entsprechenden Bescheide habe er dagegen auch nicht rechtzeitig berufen können, sodass ihn diesbezüglich kein grobes Verschulden treffe.

Mit diesem auf das Hervorkommen neuer Tatsachen (bzw. Beweismittel) gestützten Vorbringen zeigt der Bw. jedoch einen tauglichen Wiederaufnahmsgrund nicht auf:

Dem Antrag einer Partei auf Wiederaufnahme eines durch Bescheid abgeschlossenen Verfahrens ist gemäß [§ 303 Abs. 1 BAO](#) stattzugeben, 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 grobes 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.

Tatsachen (iSd. oa. lit. b) sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände; also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis (als vom Bescheid zum Ausdruck gebracht) geführt hätten (*Ritz*, BAO 4. Auflage, § 303 Tz 7).

Wiederaufnahmsgründe sind nur im Zeitpunkt der Bescheiderlassung existente Tatsachen, die später hervorkommen (*nova reperta*). Später entstandene Umstände (*nova producta*) sind keine Wiederaufnahmsgründe. Die Wiederaufnahme auf Grund neu hervorgekommener Tatsachen oder Beweismittel bietet die Möglichkeit, bisher unbekannten, aber entscheidungs-wesentlichen Sachverhaltselementen Rechnung zu tragen; dies sind solche, die im neuen Sachbescheid zu berücksichtigen, somit seinen Spruch zu beeinflussen geeignet sind (*Ritz*, aaO, § 303 Tz 10 bzw. 13 und 24, mwN).

Eine Wiederaufnahme setzt – neben dem Vorliegen eines Wiederaufnahmegrundes – voraus, dass die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Verfahrensergebnis einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte (s. nochmals zB *Ritz*, aaO, Tz 25).

Hinsichtlich der Kenntnis des Wiederaufnahmsgrundes hat sich die vertretene Partei die Kenntnis des Vertreters zurechnen zu lassen (*Ritz*, aaO, Tz 27).

Wenn der Bw. nun geltend macht, erst mit Schreiben des Masseverwalters vom 19. Mai 2008 habe er von der Erlassung jener Bescheide, deren Wiederaufnahme beantragt wird, sowie der daraus resultierenden Abgabenforderung erfahren, so ist dieses Vorbringen nicht geeignet, seinem Wiederaufnahmsantrag zum Erfolg zu verhelfen:

Wie bereits oben - unter Punkt 2. – dargelegt wurde, hat die Abgabenfestsetzung während des Konkursverfahrens gegenüber dem Masseverwalter, der insofern den Gemeinschuldner repräsentiert, zu erfolgen. Der Masseverwalter ist für die Zeit seiner Bestellung betreffend die Konkursmasse – soweit die Befugnisse des Gemeinschuldners beschränkt sind – gesetzlicher Vertreter des Gemeinschuldners iSd. § 80 BAO (vgl. nochmals zB VwGH vom 2. März 2006, [2006/15/0087](#)).

Das Finanzamt hat daher auch völlig zutreffend - und rechtswirksam - die Umsatzsteuerbescheide 2001 bis 2003 sowie die Einkommensteuerbescheide 2001 und 2002 vom 10. September 2007 an den (damaligen) Masseverwalter gerichtet.

Der Bw. hat sich aber gegenüber der Abgabenbehörde nicht nur seine eigenen, sondern auch die Handlungen und Unterlassungen seiner (bevollmächtigten oder gesetzlichen) Vertreter zu rechnen zu lassen. Dass der Masseverwalter des Bw. im abgeschlossenen Verfahren irgendwelche Tatsachen ohne sein Verschulden noch nicht habe geltend machen können, weil sie ihm (nämlich dem Masseverwalter) etwa noch nicht bekannt gewesen seien, wird vom Bw. nicht behauptet. Da der Bw. mit dem Hinweis auf den Inhalt des Schreibens seines (früheren) Masseverwalters vom 19. Mai 2008 somit keine Tatsachen geltend macht, die auch aus der Sicht seines Masseverwalters neu hervorgekommen wären, fehlt es bereits an dieser Voraussetzung für eine Wiederaufnahme des Verfahrens (s. dazu insbes. VwGH vom 12. August 1994, [91/14/0018](#)). Abgesehen davon erfordert die Wiederaufnahme das Vorliegen von zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung bereits existenten Tatsachen. Der Akt der Bescheiderlassung als solcher sowie die daraus resultierende Abgabenforderung sind jedoch - logisch zwingend - keine derartigen „*bereits im Zeitpunkt der Bescheiderlassung existenten Tatsachen*“, welche im Verfahren, dessen Wiederaufnahme angestrebt wird, berücksichtigt werden hätten können. Ebenso wenig handelt es dabei um Elemente des im abgeschlossenen Verfahren steuerlich zu beurteilenden Sachverhaltes.

Wenn der Bw. überdies in seiner Berufungseingabe vom 29. Jänner 2009 ins Treffen führt, die Abgabenbehörde erster Instanz sei im Zeitpunkt der Erlassung des angefochtenen Bescheides bereits „*bestens*“ davon in Kenntnis gewesen, dass das gegen ihn eingeleitete Finanzstrafverfahren mit Beschluss vom 27. August 2008 eingestellt wurde, so ist auch damit für seinen Standpunkt nichts gewonnen: Wie oben dargelegt kann ein Antrag nach [§ 303 Abs. 1 lit. b BAO](#) nur auf solche Tatsachen oder Beweismittel gestützt werden, die beim Abschluss des wieder aufgenommenen Verfahrens schon vorhanden waren, deren Verwertung der Partei aber erst nachträglich möglich wurde. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind Tatsachen im Sinn des [§ 303 Abs. 1 lit. b BAO](#) ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände;

also Elemente, die bei entsprechender Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis geführt hätten, etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen, Eigenschaften. Die Entscheidung eines Gerichtes oder einer Verwaltungsbehörde in einer bestimmten Rechtssache stellt hingegen keine neue Tatsache im Sinn des [§ 303 Abs. 1 lit. b BAO](#) dar (s. nochmals das bereits zitierte Erkenntnis des VwGH vom 12. August 1994, [91/14/0018](#)). Dazu kommt, dass dieser Einstellungsbeschluss vom 27. August 2008 zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung am 10. September 2007 zweifelsohne noch nicht existent gewesen ist.

Schließlich ist zum Wiederaufnahmsantrag, soweit er die *Einkommensteuerverfahren* betrifft, noch wie folgt zu ergänzen: Die Ausführungen im Antrag des Bw. beschränken sich ausschließlich auf die Festsetzung der *Umsatzsteuer* betreffende Umstände (insbesondere wird der Übergang der Umsatzsteuerschuld auf die Auftraggeber behauptet). In den Einkommensteuerbescheiden vom 10. September 2007 hat das Finanzamt zudem die Einkünfte des Bw. aus Gewerbebetrieb ohnehin jeweils mit € 0,-- angesetzt und lediglich die vom Bw. im Inland aus seiner nichtselbständigen Beschäftigung erzielten – unstrittigen - Einkünfte berücksichtigt. Mit seinem Vorbringen zeigt der Bw. in keiner Weise auf, inwieweit im Falle einer Wiederaufnahme im Spruch anders lautende Einkommensteuerbescheide zu ergehen hätten.

Auf Grund der dargelegten Sach- und Rechtslage war spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 29. Februar 2012