



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die gemäß § 277 BAO verbundenen Berufungen des A) L. und B) T. als ehemalige Beteiligte der Vermietungsgemeinschaft L. & T. atypisch stille Gesellschaft, beide vertreten durch H&W, Rechtsanwälte OG in 1010 Wien, R, vom 17. Oktober 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes St. Veit W, diese vertreten durch AV, vom 24. September 2008 betreffend 1) Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für 1997 und 2) Nichtfeststellung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung für 1997 nach der am 16. März 2009 in 9020 Klagenfurt am Wörthersee, Dr. Herrmannsgasse 3, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

1) Den Berufungen gegen den Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für 1997 wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

2) Als Folge der Aufhebung des Wiederaufnahmebescheides werden die Berufungen gegen den Bescheid betreffend Nichtfeststellung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung für 1997 als unzulässig (geworden) zurückgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Datum 14. September 1995 schlossen L. (im Folgenden: L) als Geschäftsherr und T. (im Folgenden: T) als stiller Beteiligter eine Vereinbarung über die Errichtung einer stillen

Gesellschaft ab. Das Tätigkeitsfeld dieser Gesellschaft umfasste die Vermietung und Verpachtung und die sich daraus ergebende Verwaltungstätigkeit an den beiden von L im Vorfeld geleasteten Einkaufszentren „W“ und „K“.

Konkret hielten die Vertragsparteien im besagten Kontrakt Nachstehendes fest:

§ 1 Vertragsgegenstand:

1. Gegenstand der Vereinbarung ist die Vermietung und Verpachtung und die sich daraus ergebende Verwaltungstätigkeit an den Objekten:

1.1. W (Liegenschaften EZ 1 und EZ 2 je Grundbuch 3 P). Auf dieser Liegenschaft wurden ca. 760 m² Geschäftsflächen sowie ca. 28 Pkw-Abstellplätze zwecks Vermietung an Dritte geschaffen. Die Gesamtprojektkosten belaufen sich auf ca. 9,5 Mio S und werden im Leasingweg über die EG GmbH finanziert.

1.2. „EKZ“ K (Liegenschaft EZ 4 Grundbuch 5 K). Auf dieser Liegenschaft wurden ca. 2.000 m² Geschäftsflächen zuzüglich Nebenräume sowie ca. 100 Pkw-Abstellplätze geschaffen. Die Gesamtprojektkosten belaufen sich auf ca. 36 Mio. S und werden im Leasingweg über die EG GmbH finanziert.

§ 2 Dauer der Gesellschaft, Geschäftsjahr:

Die Gesellschaft wird auf unbestimmte Zeit errichtet. Der erste Abrechnungszeitraum endet am 31.12.1995. Sodann gilt das Kalenderjahr als Abrechnungszeitraum.

§ 3 Beitrag des stillen Gesellschafters:

Der stille Gesellschafter beteiligt sich am Unternehmen des Geschäftsherrn und bringt sein besonderes Know-how auf dem Gebiet des in § 1 vorgesehenen Vertragsgegenstandes im Rahmen der Verwaltungstätigkeit in die Gesellschaft ein.

§ 4 Vermögensbeteiligung:

Der stille Gesellschafter ist am Überschuss und Verlust des Geschäftsherrn mit 50 % (in Worten: fünfzig 50/100) jährlich beteiligt. Für die Feststellung des Ergebnisses maßgebend ist das endgültige Jahresergebnis. Dieses Aufteilungsverhältnis gilt auch bei Kündigung oder Auflösung der Vereinbarung sowie hinsichtlich der entstandenen stillen Reserven.

§ 5 Geschäftsführung und Vertretung:

Zur Vertretung ist jeweils nur der Geschäftsherr befugt.

Der stille Gesellschafter ist jederzeit berechtigt in die Verwaltungsunterlagen, Korrespondenz und Fakturen Einsicht zu nehmen und vom Geschäftsherrn Auskünfte und Aufklärung über den Stand der Vermietung und Verpachtung der Vertragsobjekte zu verlangen.

§ 6 Kündigung und Auflösung der Vereinbarung:

Die Vereinbarung ist auf Bestanddauer der in § 1 Punkt 1.1 und 1.2 genannten Objekten unkündbar; im Übrigen unter Einhaltung einer einmonatigen Kündigungsfrist zum jeweiligen Monatsletzen.

Für diese Vereinbarung gilt als „Bestanddauer“ die Laufzeit des dem jeweiligen Objekt zu Grunde liegenden Leasingvertrages einschließlich der bei Ausnutzung der leasingvertragsgemäß eingeräumten Option bis zum Ablauf der Restnutzungsdauer des Gebäudes.

Die Auflösung des Vertrages aus wichtigem Grund, das ist insbesondere, wenn sich der Geschäftsherr seiner ihm auf Grund der Vermietung bzw. Verpachtung zustehenden Rechte am Vertragsgegenstand gemäß § 1 dieser Vereinbarung begibt, weiters, aus einer groben nachhaltigen Vertragsverletzung, ist ebenso wie die Auflösung im Einvernehmen jederzeit möglich.

Wird über das Vermögen eines der Vertragsteile ein Insolvenzverfahren eröffnet oder ein solches mangels Vermögens abgewiesen, bzw. wird auf den Anteil des stillen Gesellschafters Zwangsvollstreckung geführt, hat der andere Vertragsteil das Recht die Auflösung der gegenständlichen Gesellschaft mit sofortiger Wirkung zu verlangen.

§ 7 Auseinandersetzung:

1. Bei Auflösung des Gesellschaftsverhältnisses durch ordentliche Kündigung hat der stille Gesellschafter zum Stichtag seines Ausscheidens, das ist jeweils der 31.12., Anspruch auf das Abfindungsguthaben. Bei Auflösung der Vereinbarung aus wichtigem Grund ist das Abfindungsguthaben im Aufteilungsschlüssel, gem. Abs. 4 unter Berücksichtigung eventueller Veräußerungsgewinne (inkl. stillen Reserven), sowie der noch nicht ausbezahlten laufenden Jahresgewinne der Vorjahre, sowie einer eventuellen geleisteten Einlage unter Abzug eventueller Verluste, auszubezahlen.
2. Sollte der Abfindungsbetrag negativ sein, hat der stille Gesellschafter diesen Fehlbetrag auszugleichen.
3. Im Falle des Konkurses des stillen Gesellschafters entspricht das Abfindungsguthaben einem durchschnittlichen Jahresüberschuss, wie er sich aus dem Ergebnis der letzten 3 vor Konkurseröffnung liegenden Abrechnungszeiträume errechnet.

4. Die Auszahlung des Auseinandersetzungsguthabens erfolgt unverzinst bis zum 3. Monat nach Wirksamkeit der Beendigung der Vereinbarung (gleich ob durch Kündigung oder Auflösung).

§ 8 Veräußerung und Übertragung der stillen Beteiligung:

Jede Übertragung der Beteiligung des stillen Gesellschafters bedarf unter Lebenden der Zustimmung des Geschäftsherrn. Jede Übertragung des Geschäfts des Geschäftsherrn sowie jede Veränderung der Unternehmensform des Geschäftsherrn bedarf der Zustimmung des stillen Gesellschafters. [..].

Aus den Verwaltungsakten (Bp-Arbeitsbogen) ist zu entnehmen, dass der Berufungswerber (Bw) L die Liegenschaft in K mit Vertrag vom 29. März 1994 von der „EG. GmbH“ und die Liegenschaft in W mit Vertrag vom 8. März 1995 von der „M GmbH“ geleast hat. Beide Leasinggesellschaften standen im alleinigen Eigentum der „EL GmbH“. Das monatliche Leasingentgelt wurde jeweils aus einem Prozentsatz der geschätzten Gesamtinvestitionskosten für den Erwerb und die Errichtung der Leasingobjekte ermittelt. Die Errichtung der Leasingobjekte erfolgte im Einvernehmen mit dem Leasingnehmer L. Die Betriebskosten waren zur Gänze vom Leasingnehmer zu bezahlen. In den jeweiligen Leasingverträgen wurde vereinbart, dass L zur gänzlichen oder zur teilweisen Untervermietung der Leasingobjekte gegen vorherige schriftliche Anzeige an die jeweilige Leasinggeberin (LG) berechtigt war.

In der Folge wurden Untermietverträge mit diversen Supermarktketten und anderen Gewerbebetrieben abgeschlossen, sodass bis zur Auflösung der Leasingverträge im Jahre 1997 beinahe Vollvermietung gegeben war. Fest steht, dass das Bestandsobjekt W von den beiden Firmen „SK“ und „Pu“ in Bestand genommen wurde. Die Untermietverträge wurden von der M GmbH als LG mitunterfertigt; zudem wurde vertraglich festgehalten, dass die aus den Leasingvereinbarungen sich ergebenden Rechte und Pflichten in vollem Umfang auf etwaige Rechtsnachfolger überbunden werden.

Mit Datum 30. April 1997 wurden die Leasingverträge trotz eines von beiden Vertragsteilen abgegebenen Kündigungsverzichtes für die Dauer von jeweils 15 Jahren – von Seiten der LG wurde von ihrer Muttergesellschaft, der „ESB AG“, diesbezüglich eine Patronats- und Garantieerklärung gefertigt – einvernehmlich zur Auflösung gebracht. Wie aus einem seitens der „EL GmbH“ an L ergangenen Bestätigungsschreiben vom 9. April 1997 zu ersehen ist, stellte die LG im Falle der Übertragung der aus den Immobilienleasingverträgen zustehenden Rechte an sie, L eine Ablösesumme von insgesamt S 13,9 Mio in Aussicht. Davon sollte auf das Objekt W ein Betrag von S 3,5 Mio und auf das Bestandsobjekt K ein Betrag von S 8,5 Mio.

entfallen. Ein weiterer Betrag in Höhe von S 1,9 Mio sollte als Ablösesumme für das von L alleine betriebene Bestandsobjekt „V“ zur Auszahlung gebracht werden.

Mit der am 22. April 1997 ausgestellten Faktura stellte L den für das Objekt W vereinbarten Betrag von S 3,5 Mio. der M GmbH in Rechnung. Über die Objekte K und V wurden von L gesondert fakturiert, wobei der vereinbarte Ablösebetrag (S 10,4 Mio.) unter einem ausgewiesen und der „EL GmbH“ gleichfalls mit Datum 22. April 1997 in Rechnung gestellt wurde.

Die von Seiten der LG zur Auszahlung gebrachte Ablösesumme für die Objekte W und K in Höhe von S 12,0 Mio. wurde gemäß den bezughabenden gesellschaftsvertraglichen Vereinbarungen zwischen dem Geschäftsherrn L und seinem Stillen T zu gleichen Teilen geteilt. In den zur Vorlage gebrachten Verwaltungsakten findet sich ein von T unterzeichnetes Schreiben, mit welchem dieser bestätigt, am 12. Mai 1997 einen Bankscheck über S 6,0 Mio. erhalten zu haben.

Die atypisch stille Gesellschaft L&T erklärte für die Jahre 1995 bis 1997 Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Aktenkundig ist, dass die bezughabende Steuererklärung (Erklärung über die Einkünfte von Personengemeinschaften – E 6) für das Bestandsobjekt W vom steuerlichen Vertreter der Gesellschaft ursprünglich beim Finanzamt KT eingereicht wurde. Erst über Anraten des Finanzamtes KT wurde die Erklärung bei dem für die einheitliche und gesonderte Feststellung von Vermietungseinkünften zuständigen Lagefinanzamt W mit Datum 16. September 1998 eingebracht. Weder in der Erklärung noch in den beiliegenden Unterlagen wurde die erhaltene Ablösezahlung (S 3,5 Mio) ausgewiesen, da die Bw. die Ansicht vertraten, der Zufluss der erhaltenen Beträge unterliege nicht der Einkommensteuerpflicht.

Mit Feststellungsbescheid vom 6. Oktober 1998 wurden die (negativen) Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung für das nunmehr in Streit stehende Veranlagungsjahr 1997 vom Finanzamt W (Lagefinanzamt) hinsichtlich des Objektes W antragsgemäß mit -S 132.550,- (Anteil L und Anteil T: je -S 66.275,-) einheitlich und gesondert festgestellt. Dieser Bescheid erwuchs in Rechtskraft.

Im Gefolge einer im Jahr 1999 abgeführten abgabenbehördlichen Außenprüfung – evident ist, dass dieses Verfahren vom Finanzamt KT initiiert wurde und der amts handelnde Betriebsprüfer funktionell auch für das Finanzamt W tätig wurde – nahm das Finanzamt W aufgrund der seitens der Bp getroffenen Feststellungen hinsichtlich Art und Umfang der von der stillen Gesellschaft erbrachten Tätigkeiten das Verfahren betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für 1997 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder auf.

Gleichzeitig wurde bescheidmäßig festgestellt, dass eine einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung betreffend das Bestandsobjekt W für 1997 zu unterbleiben habe.

In der Bescheidbegründung wurde auf den beiliegenden Betriebsprüfungsbericht verwiesen, wobei ausdrücklich festgehalten wurde, dass dieser einen integrativen Bestandteil sowohl des Wiederaufnahme- als auch des Feststellungsbescheides bilde. In dem Bericht der Betriebsprüfung vom 29. September 1999 (Tz 10) wird nach Darstellung der Sachlage die Wiederaufnahme des Verfahrens wie folgt begründet:

„Angesichts der Tatsache, dass sowohl die mit der vorzeitigen Auflösung des Leasingvertrages im Zusammenhang stehende **hohe „Ablösezahlung“** als auch das **wahre Ausmaß des sich aus dem Vermietungsgemeinschaftsvertrag vom 14.9.1995 ableitenden Tätigkeitsbereiches** erst im Zuge des Prüfungsverfahrens hervorgekommen sind, ist ein Neuerungsstatbestand im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO wohl gegeben.“

Tz 10 des genannten Bp-Berichtes nimmt auch Bezug auf den Tätigkeitsbereich des Bw. L, welcher „in der Führung von Anbahnungsgesprächen und Abschlussverhandlungen, Zusammenstellung einer Mieterstruktur, Kalkulation der Mieten, Vorbereitung und Organisation der rechtlichen Abwicklung etc.“ bestanden habe. Weiteres wurden die jeweiligen Haupttätigkeitsbereiche der beiden Gesellschafter expressis verbis genannt („... T als ein auf dem Gebiet des **Immobilienleasinggeschäftes erfahrener Experte** ..“; „... Zusammenhang mit der hauptberuflichen Tätigkeit des L als **Immobilienmakler und Realitätenvermittler** ..“).

In weiterer Folge beriefen die Bw. sowohl gegen den Wiederaufnahmebescheid als auch gegen den darauf basierenden Sachbescheid.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 30. Oktober 2002 wurden beide Berufungen als unbegründet abgewiesen. Im Begründungsteil der Berufungsvorentscheidung erläuterte das Finanzamt den im Erstbescheid genannten Zweitwiederaufnahmegrund („das **wahre Ausmaß des sich aus dem Vermietungsgemeinschaftsvertrag vom 14.9.1995 ableitenden Tätigkeitsbereiches** sei erst im Zuge des Prüfungsverfahrens hervorgekommen.“) ua. wie folgt:

„[...] Im Prüfungsverfahren ist das Finanzamt – das FA KT prüfte auch hinsichtlich des Objektes W in einem verbundenen Verfahren – in den Besitz von weiteren Unterlagen, wie zB. die Untermietverträge, die Leasingverträge, das Schreiben vom 9. April 1997, die Garantieerklärungen, Rechnungen, diverser sonstiger Schriftwechsel, etc., gelangt, die dem FA W Grundlage boten, zu der nunmehr vertretenen Auffassung zu gelangen. Das Finanzamt W konnte erst die gesamten Nebenumstände, wie die Aktivitäten in der Vorbereitungsphase, die Frage der Auslastung, Gestaltung und Umfang der Vermietung, erforschen, in die es bis dahin keinen Einblick hatte. Bei dem vorliegenden Sachverhalt kann daher nicht davon ausgegangen werden, dass – selbst unter Einbeziehung des Wissensstandes des FA KT im Einkommensteuerverfahren des L – beim FA W bei Erlassung des Feststellungsbescheides 1997 am 6. Oktober 1998 der Sachverhalt derart

offen gelegt war, dass es nach den weiteren Ermittlungen im Zuge der Bp nicht zu einem anders lautenden Bescheid hätte kommen können. Es waren dann die festgestellten Facetten des Gesamtbildes der Tätigkeit des L und T, nicht jedoch die Frage der Zuständigkeit ein Wiederaufnahmegrund. [...].

Aufgrund der Feststellungen der Bp, wonach die Tätigkeit der Bw. als gewerblich einzustufen sei, erließ auch das Finanzamt J im wiederaufgenommenen Verfahren einen negativen Feststellungsbescheid. Eine derartige Verfahrensmaßnahme war aus dem Grunde notwendig geworden, da das Finanzamt J ursprünglich – ebenso wie das Finanzamt W – antragsgemäß veranlagt und einen Feststellungsbescheid erlassen hatte, mit welchem die Einkünfte in Bezug auf das Bestandsobjekt EKZ K als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung qualifiziert worden waren. Auch in diesem Fall wurde sowohl gegen den Wiederaufnahmebescheid als auch gegen den darauf basierenden Nichtfeststellungsbescheid berufen. Die nach damaliger Rechtslage (vor Abgabenrechtsmittel-Reformgesetz) sachlich und örtlich zuständige Finanzlandesdirektion für Steiermark, Berufungssenat I, wies beide Berufungen mit Berufungsentscheidung vom 8. Oktober 2002, Gz X/2000, als unbegründet ab. Der Bw. T bekämpfte diese Entscheidung mit Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof.

Der für die Entscheidung über die Berufung gegen den Wiederaufnahme- bzw. Nichtfeststellungsbescheid des Finanzamtes W zuständig gewordene Unabhängige Finanzsenat, Außenstelle KT, sistierte in Ansehung dieser Verwaltungsgerichtshofbeschwerde das zur Gz RV2002 anhängige Berufungsverfahren gemäß § 281 BAO.

Mit Erkenntnis vom 22. März 2006, Zl. 2002/15/0195, gab der Verwaltungsgerichtshof der Beschwerde des T gegen die Berufungsentscheidung der Finanzlandesdirektion für Steiermark vom 8. Oktober 2002, Gz. X/2000 betreffend ua. Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich einheitliche und gesonderte Feststellung gemäß § 188 BAO für 1997 Folge und hob den angefochtenen Verfahrensbescheid wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes auf. In seinem Erkenntnis führte der Verwaltungsgerichtshof aus, aus dem bekämpften Bescheid sei nicht zu entnehmen „um welche neu hervorgekommenen Tatsachen es sich handelt“. Als Folge dieser Kassation erließ das Finanzamt J mit Datum 11. April 2006 im fortgesetzten Verfahren eine stattgebende Berufungsvorentscheidung, mit welcher der Wiederaufnahmebescheid ersatzlos aufgehoben, der Sachbescheid indes als unzulässig geworden zurückgewiesen wurde.

Das Berufungsverfahren gegen die vom Finanzamt W erlassenen Bescheide wurde in Ansehung der im genannten verwaltungsgerichtlichen Erkenntnis vom 22. März 2006, Zl. 2002/15/0195, dargelegten Ausführungen gleichfalls durch Erlassung einer (zweiten) stattgebenden Berufungsvorentscheidung einer abschließenden Erledigung zugeführt. Dies

im Hinblick auf die identischen Begründungen der Wiederaufnahmebescheide (Erstbescheide) der beiden Finanzämter W und J .

Mit Erkenntnis vom 28. Mai 2008, Zl. 2008/15/0022 gab der Verwaltungsgerichtshof der Beschwerde des Finanzamtes KT (Amtsbeschwerde) gegen den Bescheid des Unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Klagenfurt, vom 2. Dezember 2003, Gz. RV1-2002, betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für das Jahr 1997 Folge und hob den angefochtenen Bescheid, welcher die Einkünfte der atypisch stillen Gesellschaft L&T als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung qualifiziert hatte, wegen Verletzung von Verfahrensvorschriften aus dem Rechtsbestand. In der letzten Passage dieses Erkenntnisses führte der Gerichtshof aus, im fortgesetzten Verfahren werde zu berücksichtigen sein, dass betreffend die im Zusammenhang mit den streitgegenständlichen Objekten realisierten Einkünfte rechtskräftige Feststellungsbescheide der Finanzämter J und W vorliegen würden, die vor dem gegenständlich angefochtenen Feststellungsbescheid ergangen seien.

In weiterer Folge nahm das Finanzamt St. Veit W das Verfahren betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für 1997 von Amts wegen wieder auf und erließ gleichzeitig einen Bescheid über die Nichtfeststellung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung für 1997.

Im Begründungsteil des mit Datum 24. September 2008 erlassenen Wiederaufnahmebescheides führte die Abgabenbehörde erster Instanz wörtlich aus:

„Zur Klarstellung wird vorausgeschickt, dass das Verfahren zur Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für 1997 mit Bescheid vom 25.10.1999 bereits einmal wiederaufgenommen und der dagegen erhobenen Berufung mit (zweiter) Berufungsvorentscheidung vom 4. 8. 2006 stattgegeben wurde. Die Stattgabe erfolgte aber nicht, weil keine Wiederaufnahmsgründe vorlagen, sondern nur, weil die Wiederaufnahme unzureichend begründet war bzw. die Wiederaufnahmsgründe nicht korrekt genannt wurden und die Nichtanführung von (zutreffenden) Wiederaufnahmsgründen nach einhelliger Literatur und Rechtsprechung weder in der Stellungnahme der Bp. vom 4. 7. 2000 noch in der ersten Berufungsvorentscheidung vom 30.10. 2002 nachgeholt werden konnten.

Es ist jedoch jederzeit möglich, nach Aufhebung eines Wiederaufnahmsbescheides, der entweder überhaupt nicht begründet war oder sich auf unzutreffende Wiederaufnahmsgründe stützte, unter Heranziehung bisher nicht genannter und zutreffender Wiederaufnahmsgründe eine neuerliche Wiederaufnahme zu verfügen (vgl. Ritz³, BAO – Kommentar, Rz. 3 zu § 307; Stoll, BAO – Kommentar, S 2954 und 2958, 2. Absatz). Diesfalls liegt eine andere, keine entschiedene Sache vor; die „Sache“ orientiert sich am Wiederaufnahmsgrund und nicht am Sachbescheid, um dessen Wiederaufnahme es geht (Stoll, BAO – Kommentar, S 2954).

Die ursprüngliche Wiederaufnahme wurde im Bp-Bericht damit begründet, dass „sowohl die mit der vorzeitigen Auflösung des Leasingvertrages im Zusammenhang stehende hohe Ablösezahlung als auch das wahre Ausmaß des sich aus dem Vermietungsgemeinschaftsvertrag vom 14.9.1995 ableitenden Tätigkeitsbereiches erst im

Zuge des Prüfungsverfahrens neu hervorgekommen sind“. Im Hinblick darauf, dass die Ablösezahlung weder für noch gegen einen Gewerbebetrieb spricht und ansonsten kein konkreter Wiederaufnahmsgrund genannt wurde, wurde der Berufung gegen die Wiederaufnahmsbescheid stattgegeben, um den Weg frei zu machen für eine neuerliche, anders begründete Wiederaufnahme, welche nunmehr gegenständlich ist.

[...]

Folgende Tatsachen und Beweismittel die sich zu dem Gesamtbild einer gewerblichen Tätigkeit fügen, sind dem Finanzamt W erst im Zuge der Bp., das heißt nach dem Ergehen der Feststellungsbescheide vom 6.10.1998, bekannt geworden:

- Die Vereinbarung über eine Vermietungsgemeinschaft vom 14.9.1995
- Die Tatsache, dass der Geschäftsherr L. selbstständiger Immobilienmakler und Realitätenvermittler sowie Konsulent für die „EL GmbH“ war und daher in seinem (gewerblichen) Haupttätigkeitsbereich tätig wurde.
- Die Tatsache, dass der stille Gesellschafter T. sein know-how als Investitionsberater der EL GmbH einbrachte.
- Die Tatsache, dass ein gleichartiges Projekt auch in K abgewickelt wurde.
- Die Tatsache, dass ein gleichartiges Projekt von L. allein auch in V abgewickelt wurde.
- Die Tatsache, dass L. somit mehrere Projekte betreffend Einkaufszentren entwickelt, nach geeigneten Grundstücken gesucht, Grundstückswidmungsgespräche geführt, Finanzierungskonzepte erstellt, die Projekte an Leasinggesellschaften herangetragen und dadurch die Errichtung der Einkaufszentren bewirkt, Mieter der Geschäftslokale gesucht und letztlich den Eigentümern der Einkaufszentren vermittelt hat.
- Die Leasingverträge mit der M GmbH und der EG. GmbH.
- Die Untermieterverträge mit den Gewerbetreibenden.
- Die Garantieerklärungen der ESB. AG.
- Schreiben von L. an EL GmbH vom 24.2.1995.
- das Schreiben der EL GmbH vom 9.4.1997.
- das Schreiben der EG. GmbH vom 1.2.1999.
- Rechnungen und sonstiger Schriftverkehr.

Diese Tatsachen und Beweismittel versetzten das Finanzamt W erst in die Lage, sich ein Gesamtbild über die Art und den Umfang der Tätigkeit von L. und T. zu machen und diese Tätigkeit als eine gewerbliche zu qualifizieren. Ob das Vorliegen von Einkünften aus Gewerbebetrieb nun selbst eine (neu hervorgekommene) Tatsache oder nur das Ergebnis der Subsumtion des neu hervorgekommenen Sachverhalts unter eine andere Einkunftsart ist, macht keinen Unterschied. Entscheidend ist, dass die Tatsachen und Beweismittel, die zwingend zur Qualifikation als Einkünfte aus Gewerbebetrieb führen, jedenfalls erst im Zuge der Bp. hervorgekommen sind. Die Kenntnis dieser Umstände schon im wiederaufzunehmenden Verfahren hätte einen im Spruch anders lautenden Bescheid, nämlich die Nichtfeststellung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung für 1997 (wegen Unzuständigkeit als Folge des Vorliegens von Einkünften aus Gewerbebetrieb) herbeigeführt. Keinesfalls ist dem Finanzamt W der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen, dass es schon im wiederaufzunehmenden Verfahren zu der nunmehr erlassenen Entscheidung gelangen hätte können.

Bei der Ermessensübung war dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (der Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit (der Rechtskraft) zu geben. Da die steuerlichen Auswirkungen nicht bloß geringfügig sind, war eine Wiederaufnahme geboten. Der Grundsatz von Treu und Glauben stand einer Wiederaufnahme nicht entgegen, weil vor der Erreichung der Steuererklärungen keine Auskünfte eingeholt wurden, die auf das Verhalten ausgerichtet worden wäre.

2. Nichtfeststellung von Einkünften:

Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung für das Jahr 1997 waren in Bezug auf das Mietobjekt nicht festzustellen, da nach dem Gesamtbild der Verhältnisse Einkünfte aus Gewerbebetrieb vorliegen und für die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften aus Gewerbebetrieb gem. § 188 Abs. 1 lit b iVm § 54 Abs. 1 lit b BAO das Betriebsfinanzamt (Finanzamt KT) zuständig ist.

Hinsichtlich der Begründung, warum Einkünfte aus Gewerbebetrieb vorliegen, wird zur Vermeidung von Wiederholungen auf die obigen Ausführungen zur Wiederaufnahme, die (zwischenzeitlich außer Kraft getretene) ausführliche erste Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes W vom 30.10.2002, sowie die beiden am 28.5.2008 in dieser Sache ergangenen VwGH-Erkenntnisse 2008/15/0022 und 2008/15/0025 verwiesen.

Mit der beim Finanzamt St. Veit W mit Datum 20. Oktober 2008 eingelangten

Berufungseingabe beriefen L und T sowohl gegen den Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für 1997 als auch gegen den Bescheid über die Nichtfeststellung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung betreffend das Objekt W (Sachbescheid).

In der Berufung gegen den Verfahrensbescheid wandten die Bw. ein, das Finanzamt habe den angefochtenen Bescheid trotz Vorliegens einer entschiedenen Sache und folglich daher zu Unrecht erlassen. Dabei habe es weder den Grundsatz von Billigkeit und Zweckmäßigkeit beachtet noch auf die von Amts wegen wahrzunehmende Verjährung Bedacht genommen.

Konkret wird im Berufungsschreiben festgehalten:

„1.1. Missachtung des Grundsatzes der rechtskräftig entschiedenen Sache

Die Abgabenbehörde bringt vor, dass das Verfahren zur Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO für 1997 bereits mit Bescheid vom 25.10.1999 wieder aufgenommen worden ist. Erst mit der zweiten Berufungsvorentscheidung vom 4.8.2006 wurde der dagegen erhobenen Berufung stattgegeben, wodurch der damit verbundene neue Sachbescheid (Nichtfeststellung der Einkünfte aus V&V für 1997) ex lege aus dem Rechtsbestand ausschied und der alte Sachbescheid (Feststellungsbescheid vom 6.10.1998) wieder auflebte. Dieser Bescheid ist rechtskräftig.
[...]

Eine neuerliche Wiederaufnahme des Verfahrens könnte aber nur dann stattfinden, wenn andere Gründe vorgebracht würden, als jene die sich aus dem aufgehobenen Bescheid vom 25.10.1999 ergeben. Nur dann würde eine andere, keine entschiedene „Sache“ vorliegen. Was „Sache“ ist, orientiert sich am Wiederaufnahmegrund (vgl. das Erkenntnis des VwGH vom 23.3.1999, 97/14/0069 sowie Stoll, BAO, Kommentar, S. 2954). Bei einem verfahrensrechtlichen Bescheid, wie dem der Wiederaufnahme des Abgabeverfahrens von Amts wegen wird die Identität der Sache, über die abgesprochen

wurde, durch den Tatsachenkomplex begrenzt, der als neu hervorgekommen von der für die Wiederaufnahme zuständigen Behörde zur Unterstellung unter dem von ihr gebrauchten Wiederaufnahmetatbestand herangezogen wurde (vgl. VwGH 14.5.1991, 90/14/0262).

Dass das Finanzamt bei Erlassung des nunmehr bekämpften Wiederaufnahmebescheides vom 24.9.2008 die Problematik der entschiedenen Sache offenbar nicht erkannt hat, geht aus der in der Bescheidbegründung vertretenen Meinung hervor, bei entsprechender Konkretisierung der Wiederaufnahmegründe könnten die im ersten Wiederaufnahmeverfahren herangezogenen Umstände die neuerliche Wiederaufnahme stützen.

Wenn auch diese Umstände – wie das Finanzamt darlegt – „ursprünglich nicht ausreichend dargelegt“ worden sind, bildeten sie dennoch die Sache der seinerzeitigen Wiederaufnahmeverfahrens und durften somit nicht nochmals als Wiederaufnahmegründe dienen.

Das „Identität der Sache“ vorliegt, ergibt sich unmissverständlich daraus, dass sowohl im ersten Wiederaufnahmebescheid vom 25.10.1999 als Gründe für die Wiederaufnahme der den Bestandteil des damaligen Bescheides bildenden Betriebsprüfungsbericht genannt wird und auch im nunmehr bekämpften zweiten Wiederaufnahmebescheid die im Zuge der Betriebsprüfung bekannt gewordenen Tatsachen und Beweismittel vollinhaltlich wiederholt werden und insoweit der Betriebsprüfungsbericht und seine Feststellungen neuerlich zu Grunde gelegt wurden.

Es liegt daher „Identität der Sache“ (des „neu hervorgekommenen Tatsachenkomplexes“) vor.

Was schließlich die von der Abgabenbehörde erster Instanz dargelegte Rechtsansicht betrifft, die Nichtanführung von (zutreffenden) Wiederaufnahmegründen wäre im ersten Wiederaufnahmeverfahren nicht nachholbar gewesen, sei in diesem Zusammenhang der Vollständigkeit halber festgehalten, dass eine – allenfalls auch erst im Berufungsverfahren erfolgte – Ergänzung der offensichtlich mangelhaften Begründung der aufgrund der Betriebsprüfung ergangenen (ersten) Wiederaufnahmebescheide in Richtung der tatsächlich vom Finanzamt herangezogenen Wiederaufnahmegrundlagen kein unzulässiges Auswechseln der Wiederaufnahmegründe dargestellt hätte (vgl. in diesem Sinn das Erkenntnis des VwGH vom 17.2.1994, 93/16/0117).
[...]

Zum Berufungseinwand der Nichtbeachtung von **Billigkeit und Zweckmäßigkeit** führten die Bw. aus, der VwGH habe in seinem Erkenntnis Zl. 2008/15/0022 ausdrücklich darauf hingewiesen, „im fortgesetzten Verfahren wird zu berücksichtigen sein, dass betreffend die im Zusammenhang mit den streitgegenständlichen Objekten realisierten Einkünfte rechtskräftige Feststellungsbescheide der Finanzämter J und W vorliegen, die vor dem gegenständlich angefochtenen Feststellungsbescheid ergangen sind“. Diese höchstgerichtlichen Vorgaben zu missachten sei ebenso unbillig, wie die Vorgehensweise, einen Bescheid, welcher im Zeitpunkt seiner Behebung nahezu zehn Jahre Rechtsbestand hatte, aufzuheben.

Im Berufungsschreiben wurde weiters ausgeführt, dass die vom Finanzamt verfügte Wiederaufnahme des Verfahrens auch nicht zweckmäßig sei. Die von der Abgabenbehörde im Bescheid zur Begründung der Ermessensübung getroffene Aussage, wonach dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit der Vorrang gegenüber jenem der Rechtsbeständigkeit einzuräumen sei,

entspreche einer inhaltsleeren Scheinbegründung. Der Sinn der Regelung des § 20 BAO sei darin gelegen, dass die ermessensübende Behörde jene Erwägungen und Gründe, die für die Partei und deren Begehren sprechen (Billigkeit im Sinn von Angemessenheit in Bezug auf berechnete Interessen der Parteien) und die öffentlichen Interessen unter Bedachtnahme auf die fiskalistischen und verwaltungspolitischen Ziele und Motive (Zweckmäßigkeit) festzustellen und abzuwägen habe. Die Behörde habe dabei in der Bescheidbegründung sowohl die Gründe der für und gegen die Annahme des Zutreffens oder der Nichtverwirklichung der Tatbestandselemente „Billigkeit und Zweckmäßigkeit“ sprechenden Erwägungen, als auch, den Vorgang und das Ergebnis der Abwägung selbst bekannt zu geben. Diese Art der sachverhalts- und normbezogenen Bescheidbegründungspflicht, die in der Offenlegung der behördlichen Feststellungen, Wertungen, Gewichtungen und Abwägungen bestehe, solle zusätzlich zur Objektivierung des Ermessensverfahrens und seines Ergebnisses beitragen.

Gegenständlich habe es die Abgabenbehörde erster Instanz unterlassen, auch nur irgendeine Abwägung zur Billigkeit bzw. Zweckmäßigkeit vorzunehmen. Anderenfalls hätte die Abgabenbehörde unschwer erkennen können, dass die von ihr verfügte Wiederaufnahme in Folge der bereits eingetretenen Bemessungsverjährung nicht zweckmäßig sein könne, weil diese auswirkungslos bleiben müsse.

Zum Berufungseinwand der Verjährung wurde konkret vorgebracht:

„Gem. § 304 BAO ist nach Eintritt der Verjährung eine Wiederaufnahme des Verfahrens grundsätzlich ausgeschlossen. Der Anwendungsbereich der Bemessungsverjährung (§§ 207 ff BAO) und der Einhebungsverjährung (§ 238 BAO) wird durch § 304 BAO erweitert. Sinn des § 304 BAO ist, eine Wiederaufnahme zu verhindern, wenn die Sachentscheidung (insbesondere die Abgabenfestsetzung) wegen Eintritt der Verjährung nicht mehr folgen darf (z.B. VfGH 22.6.1992, G3/92; Ritz BAO Kommentar, 3. Auflage Rz. 3 zu § 304 BAO). [...]

Gem. § 4 Abs. 2 lit. a Z 2 BAO entsteht der Abgabenanspruch bei der Einkommensteuer für die zu veranlagende Abgabe mit Ablauf des Kalenderjahres, für das die Veranlagung vorgenommen wird. Nachdem der Zeitpunkt der Festsetzung und der Fälligkeit der Abgabe ohne Einfluss auf die Entstehung des Abgabenanspruches ist, hat die Verjährungsfrist für die Veranlagung der Einkommensteuer 1997 mit Ablauf des 31.12.1997 begonnen und ist mit 31.12.2007 das Recht auf Festsetzung der Einkommensteuer absolut verjährt. Die so genannte absolute Verjährungsfrist ist weder verlängerbar noch hemmbar (z.B. Rathgeber, SWK 2005, S. 87). Die Bemessungsverjährung betrifft nicht nur das Recht auf erstmalige Festsetzung, sondern erfasst auch Abänderung von Bescheiden.

Seit dem Erkenntnis 28.2.1995, 95/14/0021, gilt in nunmehr ständiger Rechtsprechung (z.B. VfGH 4.7.1995, 95/14/0036), dass Grundlagenbescheide (§ 188 BAO) die eindeutig auf die Geltendmachung von bestimmten Abgabenansprüchen gerichtet sind, für die Verjährung dieser Abgaben (z.B. Einkommensteuer der Beteiligten) auch dann bedeutsam sind, wenn sie nicht vom für die Abgabenerhebung örtlich zuständigen Finanzamt erlassen wurden (vgl. Ritz RdW 1995, 203).

Dass Feststellungsbescheide ohne Bedachtnahme auf Verjährungsfristen erlassen werden können (Ritz, BAO³, Rz 8 zu § 207 BAO) vermag die Abgabenbehörde erster Instanz von ihrer Verpflichtung zur Zweckmäßigkeit ihrer Vorgangsweise nicht zu entbinden.

Denn gegen die Wiederaufnahme der bei gem. § 188 BAO erlassenen Feststellungsbescheiden spricht auch, dass Folgeänderungen bei allen Beteiligten wegen Eintritts der Verjährung nicht mehr zulässig wären (vgl. Staringer, in Holubek/Lang, Vertrauensschutz, 314) und die Wiederaufnahme eben keine steuerlichen Folgen mehr nach sich zöge (vgl. Ritz, BAO³, Rz 44 zu § 303 BAO).“

In ihrer Berufungseingabe gegen den Sachbescheid brachten die Bw. vor, die Abgabenbehörde erster Instanz habe – insoweit sie es mit der Erlassung des bekämpften negativen Feststellungsbescheides bewenden ließe – verkannt, dass nach dem Wesen des negativen Feststellungsbescheides nur die Feststellung bestimmter Art zu unterbleiben habe, nicht aber die Begründung des Bescheides zu entfallen habe. Der Bescheid habe zwingend gemäß § 93 Abs. 3 lit. a BAO eine Begründung zu enthalten. Ein zentrales Begründungselement sei die Anführung des entscheidungswesentlichen Sachverhaltes, also jenes Sachverhaltes, den die Behörde als Ergebnis ihrer Überlegungen zur Beweiswürdigung als erwiesen annehme. Die Zusammenhänge der Darstellung dieses Sachverhaltes könne durch den bloßen Hinweis auf irgendwelches dem Abgabepflichtigen bekanntes Aktenmaterial nicht ersetzt werden (VwGH 28.5.1997, 94/13/0200, VwGH 26.11.1997, 95/13/0061). Gegenständlich habe die Abgabenbehörde erster Instanz nicht einmal einen derartigen Hinweis in Ansatz gebracht. Aus der Begründung habe ferner hervorzugehen, aus welchen Erwägungen die Behörde zur Ansicht gelangt sei, dass gerade der festgestellte Sachverhalt vorliege. Die Bescheidebegründung habe überdies in der Darstellung der rechtlichen Beurteilung zu bestehen, nach welcher die Behörde die Verwirklichung welcher abgabenrechtlicher Tatbestände durch den in der Begründung angeführten Sachverhalt für gegeben erachte (VwGH 28.5.1997, 94/13/0200).

Bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise hätte die Abgabenbehörde erster Instanz erkennen müssen, dass nicht Leistungen eines Immobilienmaklers abgegolten worden seien, sondern vielmehr der Wert des von der Leasinggesellschaft zurückerworbenen außerbetrieblichen Mietrechtes. Die entgeltliche Aufgabe einer Einkunftsquelle, aus der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt worden seien, sei nicht diesen Einkünften zuzurechnen (VwGH 16.9.1996, 93/14/0123). Die Ablöse eines nichtbetrieblichen Mietrechtes außerhalb der einjährigen Spekulationsfrist unterliege nicht der Einkommensteuer. Sohien lägen keine Einkünfte aus Gewerbebetrieb vor.

Die Bw. beantragten, die Berufungsbehörde möge sowohl den bekämpften Wiederaufnahmebescheid als auch den damit verbundenen Sachbescheid über die Nichtfeststellung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung für 1997 ersatzlos

beheben und die vor Ausstellung des bekämpften Bescheides gegebene Bescheidlage wieder herstellen.

Das Finanzamt legte die Berufung gegen die angefochtenen Bescheide ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem UFS als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor und beantragte gleichzeitig die Abweisung der Berufungen.

Im Vorlagebericht (Verf 46) bezog das Finanzamt zu den einzelnen Berufungspunkten Stellung.

Zum Einwand des Vorliegens einer rechtskräftig entschiedenen Sache führte der Amtsvertreter ins Treffen, dass der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 2.3.2006, 2002/15/0195, mit welchem der Bescheid der Finanzlandesdirektion für Steiermark vom 8.10.2002, Gz. X/2000, betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich einheitlicher und gesonderter Feststellungen gem. § 188 BAO für 1997 durch das Finanzamt J wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes aufgehoben wurde, ausgeführt habe, dass dem bekämpften Bescheid nicht zu entnehmen sei, welche neuen Tatsachen hervorgekommen seien, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens rechtfertigen würden. Der bekämpfte Bescheid habe aber unter anderem dieselbe Begründung enthalten wie der erstinstanzliche Bescheid des Finanzamtes W. Dem Verwaltungsgerichtshof sei diese Begründung – und damit auch die Begründung des erstinstanzlichen Bescheides – offensichtlich nicht ausreichend gewesen. Gleichzeitig aber seien, und zwar sowohl im Verfahren vor dem Finanzamt J als auch im Verfahren vor dem Finanzamt W, eindeutig Wiederaufnahmegründe vorgelegen, die nach Meinung des Gerichtshofes offenbar nur nicht genannt worden seien. Aus der vom Gerichtshof gewählten Textierung („*Allein, um welche neu hervorgekommen Tatsachen es sich handelt, ist dem angefochtenen Bescheid nicht zu entnehmen..*“) sei eindeutig zu ersehen, dass Wiederaufnahmegründe vorliegen würden, welche allerdings im bekämpften Bescheid – und damit auch im Bescheid des Finanzamtes – nicht genannt worden seien. Die Ausführungen des Verwaltungsgerichtshofes seien dahingehend zu verstehen, dass eben behördenseits nicht dezidiert angeführt worden sei, welche konkreten Tatsachen und Beweismittel neu hervorgekommen seien. In Ansehung des Umstandes, dass die Bescheidbegründung des Finanzamtes W ident sei mit derjenigen des Finanzamtes J und Wiederaufnahmegründe bekanntlich nicht in einer Berufungsvorentscheidung oder in einer Berufungsentscheidung „nachgeschoben“ werden können, habe das Finanzamt St. Veit W folgerichtig mit Datum 4. August 2006 eine stattgebende Berufungsvorentscheidung erlassen.

Mit dem nunmehr berufungsgegenständlichen Bescheid habe das Finanzamt St. Veit W eine erneute Wiederaufnahme verfügt und habe erstmals konkrete Wiederaufnahmegründe angeführt, um so den Vorgaben des Verwaltungsgerichtshofes im besagten Erkenntnis vom 2.

März 2006 gerecht zu werden. Die Sache, über die in der stattgebenden Berufungsvorentscheidung vom 4. August 2006 entschieden worden sei, sei das Nichtanführen von Wiederaufnahmegründen gewesen. Die Sache im gegenständlichen Wiederaufnahmebescheid seien aber die konkret angeführten Wiederaufnahmegründe, die nunmehr erstmals Gegenstand eines Berufungsverfahrens sein würden.

Zu den von den Bw. ventilierten Billigkeitserwägungen replizierte der Amtsvertreter, dass als Begründung für die Ermessensübung der Hinweis auf den Vorrang des Prinzips der Rechtsrichtigkeit vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit grundsätzlich ausreichend sei. Gegenständlich gäbe es keinen Grund, im vorliegenden Fall strengere Kautelen an die Ermessensübung zu stellen als in anderen gleichgelagerten Verfahren. Dem Berufungsargument, wonach vorliegend der Gedanke des Rechtsfriedens überwiege, weil der Erstbescheid nahezu zehn Jahre Rechtsbestand gehabt hätte, käme lediglich dann Berechtigung zu, wenn bis dato tatsächlich Rechtsfrieden geherrscht hätte und nach zehn Jahren eine erstmalige Wiederaufnahme verfügt worden wäre. Tatsächlich sei zu derselben Sache seit neun Jahren ein Berufungsverfahren beim Finanzamt KT bzw. beim UFS anhängig. Die gegenständliche Wiederaufnahme diene dazu, den Weg für dieses Berufungsverfahren zu ebnen und auf diese Weise ein insgesamt rechtmäßiges Ergebnis herzustellen.

Zum Berufungseinwand der mangelnden Zweckmäßigkeit der nunmehr bekämpften Verfahrensmaßnahme replizierte der Amtsvertreter, dass die angestrebte Wiederaufnahme nach § 303 Abs. 4 BAO – entgegen der Ansicht der Bw. – sich sehr wohl als zweckmäßig erweise, zumal von einer eingetretenen Bemessungsverjährung und damit von einer Auswirkungslosigkeit keine Rede sein könne.

Zum Berufungseinwand der Verjährung führte der Amtsvertreter aus, dass Feststellungsbescheide grundsätzlich ohne Bedachtnahme auf Verjährungsfristen erlassen werden können. Gemäß der Bestimmung des § 209a Abs. 2 BAO stehe der Eintritt der Verjährung einer Abgabenfestsetzung nicht entgegen, wenn die Abgabenfestsetzung unmittelbar oder mittelbar von der Erledigung einer Berufung abhängig sei und die Berufung vor diesem Zeitpunkt eingebracht worden sei. Die Höhe der Einkommensteuer für 1997 würde für beide Bw. mittelbar von der Erledigung der Berufung gegen den Feststellungsbescheid des Finanzamtes KT vom 25. Oktober 1999 zu St.Nr. 309/9546 abhängen. Dieses Rechtsmittel sei nach wie vor unerledigt, sodass eine Bemessungsverjährung hinsichtlich Einkommensteuer für 1997 nicht eingetreten sei.

Zum Sachbescheid replizierte der Amtsvertreter, dass der Verweis auf die vom Finanzamt W erlassene Berufungsvorentscheidung vom 30. Oktober 2002 eine eigenständige Begründung jedenfalls ersetzen würde, zumal darin den Erfordernissen einer Begründung gänzlich

entsprochen worden sei. Im Übrigen sei eine mangelnde Bescheidbegründung in der Berufungsentscheidung sanierbar. Die beiden verwaltungsgerichtlichen Erkenntnisse vom 28.5.2008 (Zl. 2008/15/0022 und 2008/15/0025) würden keinen Interpretationsspielraum hinsichtlich der tatsächlichen Einkunftsart zulassen, wiewohl die Aufhebung der beiden bekämpften Bescheide infolge eingebrachter Amtsbeschwerden lediglich wegen Verletzung von Verfahrensvorschriften erfolgt sei.

In der am 16. März 2009 abgeführten Berufungsverhandlung legten die Parteien abermals ihre Rechtsstandpunkte dar, wobei diese im Wesentlichen ihre bisher vorgetragenen Argumente wiederholten. Der Bw. L führte zudem ins Treffen, dass die verfahrensgegenständlichen Einkaufszentren für ihn das erste und einzige Projekt dieser Art gewesen seien.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 (4) BAO

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme von Amts wegen ua. 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. Nach Eintritt der Verjährung ist gemäß § 304 BAO eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen grundsätzlich ausgeschlossen. Die Bestimmung des § 304 leg.cit. gilt nicht für die Wiederaufnahme von Feststellungsverfahren (so zB. für die einheitliche und gesonderte Feststellung gemäß § 188 BAO), weil Feststellungsbescheide nicht der Verjährung unterliegen (VwGH 17.12.2003, 99/13/0131; vgl. *Stoll*, BAO-Kommentar, S 2950). Dem Vorbringen des Amtsvertreters, wonach gemäß § 209a Abs. 2 BAO einer Abgabefestsetzung der Eintritt der Verjährung nicht entgegenstehe, wenn die Abgabefestsetzung unmittelbar oder mittelbar von der Erledigung einer Berufung abhängt und die Berufung vor diesem Zeitpunkt eingebracht worden sei, kommt Berechtigung zu. Die Einkommensteuer der beiden Bw. hängt mittelbar von der Erledigung der Berufung gegen den zu St.Nr. 99 ergangenen Feststellungsbescheid des Finanzamtes Klagenfurt vom 25. Oktober 1999 ab, welche vor Eintritt der Verjährung eingebracht wurde und bislang noch unerledigt ist. Eine Bemessungsverjährung in Bezug auf die Einkommensteuer der beiden Bw. für 1997 ist demnach nicht eingetreten.

Der ins Treffen geführte Verjährungseinwand erweist sich demnach als unberechtigt.

Die Entscheidung über die Wiederaufnahme des Verfahrens steht gemäß § 305 Abs. 1 BAO der Abgabenbehörde zu, die den Bescheid in erster Instanz erlassen hat. Welche

gesetzlichen Wiederaufnahmegründe durch einen konkreten Sachverhalt als verwirklicht angesehen und daher als solche herangezogen werden, bestimmt bei der Wiederaufnahme von Amts wegen die gemäß § 305 Abs. 1 leg.cit. zuständige Behörde.

Bei einer Berufung gegen eine Wiederaufnahme von Amts wegen durch das gemäß § 305 Abs. 1 BAO zuständige Finanzamt ist die Sache, über welche die Abgabenbehörde zweiter Instanz gemäß § 289 Abs. 2 BAO zu entscheiden hat, nur die Wiederaufnahme aus den vom Finanzamt herangezogenen Gründen, also jener **entscheidungswesentlichen Sachverhaltsmomente**, die das Finanzamt als Wiederaufnahmegrund beurteilt hat. Unter „Sache“ ist in diesem Zusammenhang die Angelegenheit zu verstehen, die den Inhalt des Spruches des Bescheides der Abgabenbehörde erster Instanz gebildet hat (vgl. *Stoll*, Bundesabgabenordnung Handbuch, S. 686 ff). Was „Sache“ ist orientiert sich demnach am Wiederaufnahmegrund (VwGH 23.3.1999, 97/14/0069).

Bei einem verfahrensrechtlichen Bescheid wie dem der amtswegigen Wiederaufnahme wird die Identität der Sache über die erstinstanzlich abgesprochen wurde, durch den **Tatsachenkomplex begrenzt, der als neu hervorgekommen von der für die Wiederaufnahme zuständigen Behörde zur Unterstellung unter den von ihr gebrauchten Wiederaufnahmestatbestand herangezogen wurde** (vgl. VwGH 14.5.1991, 90/14/0262; 20.7.1999, 97/13/0131; 22.11.2006, 2003/15/0141; 26.4.2007, 2002/14/0075). Die Beschränkung der Berufungsbehörde auf die „Sache“ des Verfahrens erster Stufe schließt daher aus, dass die Rechtsmittelbehörde neue Wiederaufnahmegründe einführt (*Stoll*, BAO Kommentar, S 2803, 2954). Daraus wiederum folgt, dass die Wiederaufnahmegründe in der Begründung der hierfür zuständigen Behörde erster Instanz anzuführen sind (Ritz, BAO³, § 289 Tz 38f; § 307 Tz 3).

Verstößt die Berufungsbehörde gegen ihre Beschränkung auf die „Sache“ des Berufungsverfahrens, indem diese im Erstverfahren nicht gebrauchte Wiederaufnahmegründe „nachschiebt“ oder austauscht, belastet sie sonach ihren Bescheid mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit (VwGH 20.7.1999, 97/13/0131 und 14.5.1991, 90/14/0262, ua.).

Liegt der vom Finanzamt angenommene **Wiederaufnahmegrund nicht vor** oder weist der bekämpfte Wiederaufnahmebescheid **gar keinen Wiederaufnahmegrund** aus, muss die Berufungsbehörde daher diesen Bescheid ersatzlos beheben (vgl. *Stoll*, aaO; VwGH 18.12.2008, 2006/15/0367). Am Finanzamt liegt es dann, ob es **andere** im Erstverfahren nicht verwendete oder etwa von der Berufungsbehörde entdeckte Wiederaufnahmegründe aufgreift und für eine (neuerliche) Wiederaufnahme heranzieht.

Gemäß gefestigter verwaltungsgerichtlicher Rechtsprechung (vgl. etwa VwGH 30.11.1999, 94/14/0124; 17.2.1994, 93/16/0117) ist es der Berufungsbehörde gestattet, eine mangelhafte Begründung des Wiederaufnahmebescheides nachzuholen, den angefochtenen Bescheid

somit zu ergänzen bzw. richtig zu stellen. Eine im Wege einer Berufungsvorentscheidung bzw. zweitinstanzlichen Berufungsentscheidung erfolgte **Ergänzung**, respektive **Konkretisierung** einer offensichtlich mangelhaften Begründung des aufgrund einer abgabenbehördlichen Außenprüfung ergangenen (ersten) Wiederaufnahmebescheides **in Richtung der tatsächlich vom Finanzamt herangezogenen Wiederaufnahmegrundlagen**, stellt jedenfalls **kein unzulässiges Auswechseln bzw. „Nachschieben“** eines Wiederaufnahmegrundes dar (VwGH 20.7.1999, 97/13/0131; VwGH 17.2.1994, 93/16/0117).

Wird ein Wiederaufnahmebescheid im Berufungsverfahren aufgehoben und stützt sich eine neuerliche Wiederaufnahme des Verfahrens auf dieselben Wiederaufnahmegründe, so wird die von der Abgabenbehörde ex officio zu beachtende Bindungswirkung unter Missachtung des Grundsatzes „ne bis in idem“ verletzt. Der Grundsatz „ne bis in idem“ – dieser zählt zu den grundlegenden Säulen der Verfahrensrechtsordnung und ist mit den Begriffen „res iudicata“ und „Rechtskraftwirkung von Bescheiden“ untrennbar verbunden (vgl. *Bichler*, ÖStZ 1995, 233) – besagt, dass in ein und derselben Sache nicht zweimal entschieden werden darf (Unwiederholbarkeit, Einmaligkeitswirkung).

Eine **neuerliche Wiederaufnahme** des Verfahrens muss gemäß diesem Grundsatz aus **anderen Gründen** verfügt werden, als aus jenen, welche aus dem aufgehobenen Wiederaufnahmebescheid hervortreten. Nur diesfalls würde eine andere, keine entschiedene Sache vorliegen. Was „Sache“ ist, orientiert sich – wie bereits oben ausgeführt – am angezogenen Wiederaufnahmegrund.

Bei der Beurteilung der Frage, ob durch die Erlassung des nunmehr bekämpften Wiederaufnahmebescheides im zweiten Rechtsgang der Grundsatz „ne bis in idem“ verletzt worden ist, geht der erkennenden Senat von nachstehender Faktenlage aus:

In dem im Gefolge der abgeführten abgabenbehördlichen Außenprüfung ursprünglich ergangenen Wiederaufnahmebescheid vom 25. Oktober 1999 wurden unter Bezugnahme auf den Betriebsprüfungsbericht vom 29. September 1999 als Wiederaufnahmegründe einerseits die Tatsache der „hohen Ablösezahlung“, andererseits der Umstand, dass sich das *„wahre Ausmaß des sich aus dem Vermietungsgemeinschaftsvertrages vom 14.9.1995 ableitenden Tätigkeitsbereiches erst im Zuge des Prüfungsverfahrens hervorgekommen sei“*, genannt. In Tz 10 des Bp-Berichtes, welcher insoweit einen integrativen Bestandteil des Verfahrensbescheides bildet, wurde neben der **Darlegung der von dem Geschäftsherrn L ausgeübten Tätigkeiten** (*Führung von Anbahnungsgesprächen, Zusammenstellung einer Mieterstruktur, Kalkulation der Mieten, etc.*) auch **Festhaltungen hinsichtlich der Haupttätigkeitsbereiche** der beiden Gesellschafter getroffen.

Offenkundig ist, dass der von Seiten der Amtspartei angezogene Wiederaufnahmegrund (*„...wahre Ausmaß des sich aus dem Vermietungsgemeinschaftsvertrages vom 14.9.1995*

ableitenden Tätigkeitsbereiches..“) äußerst breit gefasst ist. Dieser bedurfte daher, um überhaupt eine tragfähige Grundlage für eine Wiederaufnahme darstellen zu können, einer näheren Konkretisierung. Diesen Umstand hatte auch das Finanzamt W erkannt, welches (über Weisung der Finanzlandesdirektion für Kärnten als damalige sachlich in Betracht kommende Oberbehörde) mit Datum 30. Oktober 2002 eine Berufungsvorentscheidung erließ, mit welcher der genannte Zweitwiederaufnahmegrund näher determiniert wurde. In der besagten Berufungsvorentscheidung wurde dargelegt, dass im Zeitpunkt des Ergehens des ursprünglichen Feststellungsbescheides vom 6. Oktober 1998 weder die Vereinbarung vom 14. September 1995 über eine Vermietungsgemeinschaft noch andere die Leasingobjekte W und K betreffende Unterlagen, wie die bezughabenden Leasingverträge, die jeweiligen Untermietverträge, die Vereinbarungen über die Ablösezahlungen etc. vorgelegen hätten. Darüber hinaus habe das Finanzamt W bei Erlassung des Erstbescheides auch keinerlei Informationen über die jeweiligen Haupttätigkeitsbereiche der beiden Gesellschafter L und T verfügt. Ebenso unbekannt sei dem Finanzamt die Tatsache gewesen, dass seitens der LG eine Ablösezahlung in Bezug auf die Objekte K und W an die beiden Bw. zur Auszahlung gelangt sei. Ferner habe das Finanzamt W im Zeitpunkt der Erlassung des Erstbescheides auch keine Kenntnis darüber gehabt, dass ein an L ergangenes Schreiben der „EL GmbH“ vom 9. April 1997 existiere, in welchem dem Gesellschafter L als Ablösesumme für die Aufgabe der Leasingrechte der Betrag in Höhe von S 13,900.000,- in Aussicht gestellt worden sei. Ebenso wenig seien die abgegebenen Garantieerklärungen der „ESB AG“ sowie der übrige Schriftverkehr bekannt gewesen. All die genannten Fakten seien der Abgabenbehörde gegenüber erstmals im Zuge der Prüfungshandlungen zur Kenntnis gelangt.

Ob nunmehr die in der Berufungsvorentscheidung vom 30. Oktober 2002 erfolgte Ergänzung bzw. Konkretisierung der offensichtlich mangelhaften Begründung des Wiederaufnahmebescheides vom 25. Oktober 1999 in Richtung der tatsächlich vom Finanzamt herangezogenen Wiederaufnahmegrundlagen letztlich angesichts des verwaltungsgerichtlichen Erkenntnisses Zl. 2002/15/0195 ausreichend gewesen wäre, den Verfahrensbescheid und folglich den darauf basierenden Sachbescheid zu tragen, kann dahingestellt bleiben. Eine im Berufungsverfahren vorgenommene einwandfreie und rechtsrichtige Konkretisierung ist zwar für die Beurteilung der Rechtmäßigkeit und damit Haltbarkeit des Verfahrensbescheides im Rechtsmittelverfahren von Relevanz, für die Beurteilung der Zulässigkeit einer neuerlichen Wiederaufnahme im Lichte von „res iudicata“ und „ne bis in idem“ ist dieser Aspekt allerdings nicht wesentlich.

Der VwGH hat diesbezüglich etwa in seinem Erkenntnis vom 20.7.1999, 97/13/0131, unmissverständlich festgehalten, dass auch **mangelhaft ausgeführte Wiederaufnahmegründe durchaus geeignet sind, den neu hervorgekommenen Tatsachenkomplex des (Erst)verfahrens zu begrenzen**, worauf bei einer nachfolgenden

Wiederaufnahme des Verfahrens Bedacht zu nehmen ist. Wörtlich führte das Höchstgericht zu dieser Thematik aus:

„Wenn auch diese Umstände ursprünglich nicht ausreichend dargelegt worden sein sollten, so bildeten sie dennoch die „Sache“ des seinerzeitigen Wiederaufnahmeverfahrens und dürfen somit nicht nochmals als Wiederaufnahmegründe dienen.“

Identität der Sache liegt in Ermangelung eines Tatsachenkomplexes jedenfalls dann **nicht** vor, wenn dem **erstinstanzlichen im ersten Rechtsgang durchgeführten Verfahren nicht einmal ansatzweise entnommen werden kann**, dass das Finanzamt bei der Verfügung der Wiederaufnahme vom **Hervorkommen neuer Tatsachen ausgegangen ist** (VwGH 30.11.1999, 94/14/0124; *Rauscher*, SWK 25/2003, S 636). Eine lediglich mangelhafte Darstellung der Wiederaufnahmegründe ist indessen – wenn die Gründe, derentwegen die Wiederaufnahme verfügt wurde, aus dem Bescheid zu entnehmen sind – für die Generierung und Begrenzung des Tatsachenkomplexes unschädlich.

Dass infolge der Einbringung eines Antrages auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz gemäß § 276 BAO die Berufungsvorentscheidung ex lege außer Kraft trat, ändert letztendlich nichts an der Beurteilung der Frage, was „Sache“ im Erstverfahren war. „**Sache“ im ersten Rechtsgang** war eben jener durch die **atypisch stille Gesellschaft bzw. deren – branchenkundigen – Gesellschaftern ausgeübte Tätigkeitsbereich**, dessen wahres Ausmaß für die Behörde erst nach Ergehen des Erstbescheides vom 6. Oktober 1998 hervortrat. Nach Ansicht des UFS kann bei vorliegender Sachverhaltskonstellation nicht davon gesprochen werden, dass dem Wiederaufnahmeverfahren des ersten Rechtsganges, sich „nicht einmal ansatzweise“ entnehmen ließe, dass das Finanzamt bei der Verfügung der Wiederaufnahme vom Hervorkommen neuer Tatsachen ausgegangen sei.

Zusammenfassend bleibt zum Berufungseinwand des Vorliegens einer „res iudicata“ ergänzend Nachstehendes festzuhalten:

Entscheidungswesentlich für die rechtliche Beurteilung des genannten Berufungsaspektes ist demnach die Frage, ob das Finanzamt W. in dem nunmehr bekämpften Wiederaufnahmebescheid vom 24. September 2008 Gründe festmacht, die im (abgeschlossenen) Erstverfahren nicht geltend gemacht wurden und die auch nicht als weitere Konkretisierung der im Erstverfahren angezogenen Wiederaufnahmegründe zu qualifizieren sind, sodass diese außerhalb des durch die im ersten Rechtsgang erfolgte Wiederaufnahme abgesteckten Tatsachenkomplexes liegen. Nur in einem derartigen Fall wäre der Verfahrensgrundsatz „ne bis in idem“ nicht verletzt und käme der vom Finanzamt gesetzten Maßnahme der amtswegigen Wiederaufnahme Berechtigung zu.

Eine näherer Betrachtung der im finanzamtlichen Wiederaufnahmebescheid vom 24. September 2008 ausgewiesenen Gründe ergibt allerdings, dass diese weitgehend lediglich eine weitere Determinierung bzw. Ergänzung des im Erstverfahren genannten Tatsachenkomplexes darstellen. Damit ist aber auch evident, dass gegenständlich „Identität der Sache“ vorliegt. Die Behörde erster Instanz hat sonach durch die neuerliche, im zweiten Rechtsgang erfolgte amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens gegen den Grundsatz „ne bis in idem“ verstoßen.

Dem von Seiten der Amtspartei ins Treffen geführten Einwand, wonach die Zulässigkeit einer zweiten Wiederaufnahme sich aus den im verwaltungsgerichtlichen Erkenntnis vom 2.3.2006, 2002/15/0195, dargelegten Ausführungen ergäbe, ist Nachstehendes entgegenzusetzen: Richtig ist, dass mit releviertem Erkenntnis die Berufungsentscheidung der Finanzlandesdirektion für Steiermark, Gz X/2000, betreffend amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens in Bezug auf die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für 1997 für das Objekt K wegen Rechtswidrigkeit des Bescheidinhaltes aufgehoben wurde. In seiner Sentenz führte der VwGH aus *„allein, um welche neu hervorgekommenen Tatsachen es sich handle“* sei aus dem bekämpften Bescheid (Berufungsentscheidung der FLD) nicht zu entnehmen. Damit gab der Gerichtshof zu erkennen, dass die im erstinstanzlichen Bescheid ausgewiesenen Gründe von der Behörde zwar mangelhaft dargelegt worden seien, diese aber im Berufungsverfahren konkretisierbar gewesen wären. Anstatt die gebotene Konkretisierung der neu hervorgekommenen Tatsachen vorzunehmen, habe die belangte Behörde diese antizipiert und in ihrer Berufungsentscheidung ausschließlich die daraus gezogenen rechtlichen Schlussfolgerungen angeführt. Hätte der Gerichtshof die erstinstanzlich angezogenen Wiederaufnahmegründe für derart unbestimmt gehalten, dass diese einer Schein- bzw. Nichtbegründung gleichzusetzen seien, so wäre eine inhaltliche Auseinandersetzung mit dem bekämpften Bescheid (Berufungsentscheidung) unterblieben. In einem derartigen Fall hätte der Gerichtshof wohl ausgesprochen, dass eine Konkretisierbarkeit der erstinstanzlich angezogenen Wiederaufnahmegründe durch die Rechtsmittelbehörde eo ipso nicht gegeben wäre.

Wie bereits oben dargelegt, sind bei der Prüfung der Frage, ob die von der Behörde erster Stufe angezogenen Wiederaufnahmegründe für die gesetzte Verfahrensmaßnahme ausreichen, andere Beurteilungskriterien maßgeblich, als bei der Feststellung der Voraussetzungen für die Zulässigkeit einer erneuten Wiederaufnahme des Verfahrens vor dem Hintergrund einer „res iudicata“. Während in einem rechtlich einwandfreien Wiederaufnahmebescheid die tragenden Wiederaufnahmegründe – beim „Neuerungstatbestand“ also jene neu hervorkommenden Sachverhaltsaspekte, die zu einem geänderten Ergebnis im nachgelagerten Sachbescheid führen – in concreto anzuführen sind, steht einer neuerlichen Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen bereits der

Umstand entgegen, dass aus dem im ersten Rechtsgang erlassenen Wiederaufnahmebescheid hervorgeht, was „Sache“ ist, und die Wiederaufnahme im zweiten Rechtsgang sich auf Gründe stützt, die vom Tatsachenkomplex (= Sache) des Erstverfahrens weitgehend umschlossen sind.

Der Vollständigkeit halber bleibt festzuhalten, dass „Identität der Sache“ gegenständlich dann nicht gegeben wäre, wenn dem im ersten Rechtsgang erlassenen Wiederaufnahmebescheid entweder überhaupt keine Gründe zu entnehmen wären (wenn das Finanzamt etwa den bloßen Gesetzestext des § 303 Abs. 4 BAO als Begründung ausgewiesen hätte) oder diesem nicht einmal ansatzweise entnommen hätte werden können, dass das Finanzamt bei der Verfügung der Wiederaufnahme vom Hervorkommen neuer Tatsachen ausgegangen sei (vgl. VwGH 30.11.1999, 94/14/0124; 18.12.2008, 2006/15/0367). Da aber im besagten Bescheid vom 25. Oktober 1999 ausdrücklich auf den beiliegenden Prüfungsbericht, welcher unter Tz 10 die Gründe für eine Wiederaufnahme – zwar mangelhaft und konkretisierungsbedürftig, aber dennoch in erkennbarer Weise, und zwar auch unter Benennung der beruflichen Haupttätigkeit der beiden Gesellschafter L und T („...T als ein auf dem Gebiet des Immobilienleasinggeschäftes erfahrener Experte..“; „... mit der hauptberuflichen Tätigkeit des L als Immobilienmakler und Realitätenvermittler ...“) – ausweist, verwiesen wird, lässt sich Derartiges nicht annehmen.

Abschließend bleibt festzuhalten, dass der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 28.5.2008, 2008/15/0025, betreffend Beschwerde des Finanzamtes KT gegen den Bescheid des UFS, Außenstelle Klagenfurt, vom 17. Dezember 2003, Gz RV3-2002, ausdrücklich den Faktenkreis, dass „**ein Immobilienmakler** – teilweise unter Einbeziehung eines (gleichfalls am Immobiliensektor tätigen) stillen Beteiligten – mehrerer Projekte betreffend Einkaufszentren entwickelte, nach geeigneten Grundstücken gesucht, Grundstückswidmungsgespräche geführt, Finanzierungskonzepte erstellt, Mieter für die Geschäftslokale gesucht ...“ als entscheidungswesentliches Kriterium für die Qualifikation der Einkunftsart angesehen hat. Dass sowohl L als Geschäftsherr als auch sein stiller Teilhaber aufgrund des Vermietungsgemeinschaftsvertrages (bzw. bei L auch bereits davor) Aufgaben verrichtet haben, deren Umfang und Wertigkeit durchaus in engem Konnex mit der Tätigkeit eines Immobilienmaklers stehen, wurde bereits im Bp-Bericht unter Benennung der verrichteten Tätigkeiten ausdrücklich festgehalten.

Aufgrund des Umstandes, dass der nunmehr bekämpfte Wiederaufnahmebescheid eine „res iudicata“ zum Inhalt hatte, war der Berufung Folge zu geben und der angefochtene Verfahrensbescheid aufzuheben.

Ob und inwieweit der vom Rechtsvertreter aufgeworfenen Berufungseinwand „Nichtbeachtung des Grundsatzes der Billigkeit und Zweckmäßigkeit“ berechtigt ist, kann dahingestellt bleiben. In Ansehung des genannten Aufhebungsgrundes erübrigt sich ein Abspruch hierüber.

2. Nichtfeststellung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung für 1997

Durch die ersatzlose Aufhebung des Wiederaufnahmebescheides bleibt dem sich darauf stützenden Sachbescheid die für die Durchbrechung der Rechtskraft erforderliche Grundlage entzogen. Die gegen diesen Bescheid gerichtete Berufung war demnach als unzulässig (geworden) zurückzuweisen.

Klagenfurt, am 15. April 2009