

GZ. RV/0014-G/02

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der BW. gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt betreffend Abweisung eines Antrages auf Wiederaufnahme der Veranlagungsbescheide für 1994 und Folgejahre gem. § 303 BAO entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

### Hinweis

Diese Berufungsentscheidung wirkt gegenüber allen Beteiligten, denen gemeinschaftliche Einkünfte zufließen (§§ 191 Abs. 3 lit. b BAO). Mit der Zustellung dieser Bescheidausfertigung an eine nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person gilt die Zustellung an alle am Gegenstand der Feststellung Beteiligten als vollzogen (§ 101 Abs. 3 BAO).

### Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

## **Entscheidungsgründe**

Die Berufungswerberin (Bw.) ist eine Miteigentumsgemeinschaft (MEG), die mit "Vereinbarung" vom 17.4.1992 zwischen Mag. Ch. A. und seiner späteren Gattin, E. W. (nach der Verehelichung E. A.-W.) einerseits sowie drei weiteren Verwandten, die sich "nach Art von atypisch stillen Gesellschaftern" beteiligten, gegründet worden war.

Mag. Ch. A. und E. W. (jeweils mit 10 % an der MEG beteiligt) hatten demnach geplant, als Ehegatten eine im Vertrag konkret bezeichnete Eigentumswohnung in einer noch zu errichtenden Wohnhausanlage in der F.- Gasse in L. zu erwerben. Die drei weiteren Verwandten hatten sich verpflichtet, die für den Wohnungserwerb erforderlichen Eigenmittel entsprechend ihren Beteiligungsverhältnissen an der MEG (insgesamt somit zu 80 % ) mitzufinanzieren. Im Gegenzug sollten sie am Ergebnis der MEG einschließlich eines allfälligen Veräußerungsüberschusses im Verhältnis ihrer Anteile beteiligt werden. Überdies war ihnen für den Fall einer künftigen Wohnungsveräußerung eine Kaufoption für deren Erwerb zum Verkehrswert im Veräußerungszeitpunkt eingeräumt sowie, für die Zeit nach dem Erwerb des Wohnungseigentumes, ein Veräußerungs- und Belastungsverbot zu ihren Gunsten zugesagt worden, das "bestmöglich in der dem Gesetz entsprechenden Form sichergestellt" werde. "Der langfristige Zweck des gemeinschaftlichen Ankaufs des Liegenschaftsanteiles" war nach Pkt. II der MEG-Vereinbarung vom 17.4.1992 "die Vermietung des Objektes".

Zur Vertreterin der MEG wurde E. W. bestellt, die " ....insbesondere dafür verantwortlich (ist), daß alle für die Erreichung des Gesellschaftszweckes erforderlichen Schritte unternommen werden" (Pkt. VI des MEG-Vertrages).

Mit Anwartschaftsvertrag vom 24.5.1993 war Mag. Ch. A und E. A.-W. als Ehegatten vom Bauträger der neuen Wohnhausanlage, einer gemeinnützigen Wohnbau-Gesellschaft, das Anwartschaftsrecht zum Erwerb der im oa. MEG-Vertrag genannten Wohnung eingeräumt worden.

In diesem Vertrag ist ua. ausdrücklich festgehalten, dass das Bauvorhaben mit Hilfe von Förderungsdarlehen des Landes Steiermark nach den Richtlinien des Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetzes 1979 (WGG 1979) und des Steiermärkischen Wohnbauförderungsgesetzes 1989 (Stmk. WFG 1989) errichtet wird, dass die Wohnungeigentumswerber (WEB) die vertragsgegenständliche Wohnung zum Zwecke der späteren Begründung gemeinsamen Wohnungseigentumes erwerben (wobei darauf hingewiesen wird, dass Wohnungseigentum nur Einzelpersonen oder Ehegatten erwerben können) und, dass die WEB verpflichtet sind, ihre Rechte an einer bisher zur Befriedigung

ihres dringenden Wohnbedürfnisses regelmäßig verwendeten Wohnung binnen 6 Monaten nach Bezug der geförderten Wohnung aufzugeben.

Nach Fertigstellung des Bauvorhabens im April 1994 hatten Mag. Ch. A. und seine Gattin die Wohnung in der F.-Gasse bezogen und bis Ende November 1997 als ihren Hauptwohnsitz benutzt.

Das zwischenzeitig intabulierte Eigentum an der Wohnung erwarben die Ehegatten mit Kaufvertrag vom 10.12.1997. Ein Veräußerungs- und Belastungsverbot zugunsten der an der MEG beteiligten Verwandten scheint im Grundbuch bis dato nicht auf.

Erstmals Anfang 1995 war die MEG der Abgabenbehörde gegenüber in Erscheinung getreten. Am 10. Februar 1995 war ein Mietvertrag vom 13.1.1995 zur Vergebührung eingereicht worden, nach welchem die MEG die Wohnung in der F.-Gasse seit 1. Juni 1994 auf unbestimmte Zeit an Mag. Ch. A., den künftigen zivilrechtlichen Hälfteneigentümer der Wohnung, vermietet hatte.

Im Jahr 1996 hatte das für die Veranlagung der MEG zuständige Finanzamt Graz-Stadt (FA) eine Betriebsprüfung (BP) durchgeführt, die zur steuerlichen Nichtanerkennung der MEG geführt hatte. Gegen die in der Folge gemäß den Feststellungen der BP vom FA erlassenen Veranlagungsbescheide für 1994 hatte die MEG berufen, war allerdings im Rechtsmittelverfahren unterlegen.

In einer – ohne Durchführung einer mündlichen Verhandlung ergangenen - abweisenden Berufungsentscheidung (BE) vom 23. September 1998 (zugestellt an die steuerliche Vertretung der Bw am 16. Dezember 1998) hatte der zuständige Berufungssenat als Organ der Finanzlandesdirektion für Steiermark (FLD) die Rechtsansicht des FA bestätigt. In der Begründung zur BE hatte der Senat ausgeführt, dass im außerbetrieblichen Bereich, somit konkret auch im Bereich der Vermietung und Verpachtung, nach geltender Rechtslage eine atypisch stille Beteiligung nicht möglich sei und daher im Falle der Bw. keine einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften nach § 188 Bundesabgabenordnung (BAO) zu erfolgen habe.

Weiters hatte der Senat darauf verwiesen, dass aufgrund des nach § 8 Wohnungseigentumsgesetz - WEG (in der damals geltenden Fassung) für Eigentumswohnungen normierten Unteilbarkeitsgrundsatzes niemand außer den beiden Ehegatten, in deren zivilrechtlichem Eigentum die Wohnung ohnehin stand, Eigentum erwerben hätten können. Nach den dem Senat vorgelegenen Unterlagen sei den übrigen "Beteiligten" auch kein wirtschaftliches Eigentum an der Wohnung eingeräumt worden, da sie

- jedenfalls bis zur Annahme der vertraglich vorgesehenen Option - keine Möglichkeit gehabt hätten, über die Nutzung des Objektes zu entscheiden. Aus den im Berufungsverfahren vorgelegten Unterlagen war nach Ansicht des Senates mit hinreichender Deutlichkeit hervorgegangen, dass die drei übrigen "Beteiligten" "lediglich die einem stillen Gesellschafter angenäherte Rechtsposition einnehmen" und gegen Aufbringung von Geldmitteln zur Objektanschaffung am Ergebnis allfälliger Vermietungen teilnehmen sollten. Mangels Möglichkeit der drei übrigen "Beteiligten", über die Nutzung des Objektes zu entscheiden, konnten nach Ansicht des Berufungssenates überhaupt nur bei den beiden zivilrechtlichen Eigentümern, - für deren Wohnzwecke "das Mietobjekt" offensichtlich auch angeschafft worden sei - originäre Einkünfte aus einer allfälligen Vermietung vorgelegen sein. Doch auch für die zivilrechtlichen Eigentümer, war der Senat zum Schluss gekommen, sei im verfahrensrelevanten Zeitraum keine einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung nach § 188 BAO vorzunehmen gewesen, da es sich nach ständiger VwGH-Rechtsprechung bei den Aufwendungen für die gemeinsame eheliche Wohnung jedenfalls um Kosten der Lebensführung handle, deren steuerliche Berücksichtigung durch § 20 Abs. 1 Z. 1 ESTG 1988 ausgeschlossen sei. Entsprechend sei durch § 12 Abs. 2 Z. 2 lit. a UStG 1994 auch der Vorsteuerabzug aus derartigen Kosten verwehrt. "Abgesehen davon" war dem Berufungssenat "die (behauptete) Unternehmereigenschaft auf der "Vermieterseite" mehr als zweifelhaft" erschienen (mit Verweis auf ein bloßes Zusammenwirken auf familienhafter Basis). Überdies hatte auch die vorgelegte Rechnung vom 22.11.1994 (betreffend den Erwerb der Wohnung) auf die beiden Ehegatten und nicht auf die MEG gelautet, weshalb nach Ansicht des Senates auch aus diesem Grund ein Vorsteuerabzug nicht zugestanden sei (§ 11 Abs. 1 Z. 2 iVm § 12 Abs. 1 Z. 1 UStG 1994).

Weiters hatte der Berufungssenat folgende Formulierung gewählt:

*"Erwähnt sei auch noch, daß dem Senat die seitens der Bw. behauptete "langfristige" Vermietungsabsicht in Anbetracht der nunmehr offensichtlichen Verkaufsbemühungen in Bezug auf das verfahrensgegenständliche Mietobjekt nach Auszug der Ehegatten ... aus der Wohnung ...als nicht glaubhaft erscheint"* (Zuvor war die Bw. mit Vorhalt vom 16.3.1998 im Wege ihres zustellbevollmächtigten Vertreters aufgefordert worden, den/die aktuellen Wohnungsmieter bzw. ggfs. -käufer bekanntzugeben. Mit Eingabe vom 3.4.1998 hatte sie als Nachweis Zeitungsinserate betreffend den Verkauf des Objektes vorgelegt und im übrigen auf ihre bis dato erfolglosen Bemühungen, "das Reihenhaus anderweitig vermieten oder verkaufen zu können" verwiesen).

In der BE hatte sich für den Berufungssenat schließlich das Gesamtbild eines offenkundig subjektiv mißbräuchlich gewählten Gestaltungsmodells mit dem vornehmlichen Ziel der Maximierung steuerlicher Vorteile durch andere beim FA Graz-Stadt veranlagte ähnliche Konzeptionen, an welchen ebenfalls ausschließlich Angehörige aus dem Familienkreis der Bw. mit derselben steuerlichen Vertretung wie die Bw. beteiligt seien, gerundet.

Festzuhalten ist, dass es sich beim angesprochenen steuerlichen Vertreter um den Bruder des Mag. Ch. A. handelt.

Noch vor Ablauf der Frist zur Einbringung einer VwGH-Beschwerde gegen diese BE der FLD brachte die Bw. einen mit 15. Jänner 1999 datierten Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 BAO betreffend die "Veranlagung 1994 und Folgejahre" beim FA Graz-Statdt ein, welchen sie mit dem Hinweis auf eine zwischenzeitige Fremdvermietung des "Reihenhauses" (gemeint offenbar der verfahrensgegenständlichen Wohnung) zum Nachweis ihrer Absicht einer "langfristigen Fremdvermietung" begründete.

Des weiteren führte sie im Antrag ihre - zu jener in der BE der FLD gegenteilige - Rechtsansicht betreffend die Zulässigkeit der gewählten Rechtsform aus. Demnach sei die beanstandete Vertragsgestaltung als Ausdruck der bestehenden Privatautonomie eine zivilrechtlich gültige Nachbildung einer atypisch stillen Gesellschaft und somit eine nicht im Handelsgesetzbuch (HGB) normierte Gesellschaft bürgerlichen Rechts, weshalb sie auch ausschließlich Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung beziehen könne. Die quotenmäßige Kapitalaufbringung durch die "Gesellschafter" sei jedenfalls unbestritten. Die Nutzung durch die zivilrechtlichen Eigentümer sei "von vorn herein nur vorübergehend geplant" gewesen. Daran sollte eine Fremdvermietung anschließen bzw., falls dies aus förderungsrechtlichen Gründen unzulässig gewesen wäre, eine Veräußerung des Objektes. Zwischenzeitig sei die Förderstelle über die erfolgte Fremdvermietung informiert.

Die Rechnungslegung sei "nach Art einer stillen Gesellschaft" erfolgt, weshalb die Beteiligten nicht in der Rechnung ausgewiesen seien. Erforderlichenfalls sei aber auch die Vorlage einer berichtigten Rechnung denkbar.

Die gewählte Rechtsform bedinge auch das formale Nicht-in-Erscheinung-Treten der atypisch stillen Beteiligten. Dennoch würden die Marktchancen gemeinsam wahrgenommen werden. Dem Mißbrauchsvorwurf begegnete die Bw. mit dem Hinweis, sie habe durch diese Gestaltung "notwendigerweise Vorsorge getroffen", um den Vorsteuerabzug für den Fall einer späteren Fremdvermietung zu gewährleisten.

Den im Wiederaufnahmeantrag angeführten Mietvertrag reichte die Bw. am 22. Jänner 1999 nach. Danach war die Wohnung in der F.-Gasse ab 1. Oktober 1998 auf 3 Jahre an einen Fremdmietner vermietet worden. Der mit 18.9.1998 bzw. 10.1.1999 datierte Vertrag enthält in seinem § 12 eine Zusatzvereinbarung, nach welcher der Vermieter " die Wohnung eigentlich verkaufen will", weshalb eine kurzfristige Beendigungsmöglichkeit des Mietverhältnisses einerseits bzw. ein Vorkaufsrecht des Mieters anderseits vereinbart wurde. Der Vertrag trägt auf Vermieterseite nicht die Unterschrift der Vertreterin der MEG sondern jene ihres Gatten. Die Anmeldung zur Gebührenbemessung bei der Abgabenbehörde erfolgte ebenfalls am 22.1.1999.

Das FA wies den Antrag auf Wiederaufnahme mit Bescheid vom 2. Februar 1999 mit der Begründung ab, die Fremdvermietung des betreffenden Objektes ab Oktober 1998 stelle keine neu hervorgekommene Tatsache oder Beweismittel dar, die eine Wiederaufnahme rechtfertigen würde. Eine inhaltliche Auseinandersetzung mit dem vorgelegten Mietvertrag sei unter diesen Umständen entbehrlich. Für die im Antrag angeführten "Folgejahre" seien überdies "bisher weder Feststellungs- noch Umsatzsteuerbescheide erlassen worden".

Am 9. März 1999 brachte die Bw. gegen diesen Abweisungsbescheid fristgerecht Berufung ein. Unter ausführlicher Zitierung einschlägiger Judikatur und Literatur legte sie dar, weshalb es sich beim nachgereichten Mietvertrag zwar um ein neu entstandenes Beweismittel handle, welches allerdings eine zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung bereits vorhandene, jedoch der Behörde bei ihrer Entscheidung unbekannte Tatsache (Fremdvermietung) belege, die ihrerseits einen tauglichen Wiederaufnahmsgrund i.S. des § 303 BAO darstelle.

Unter Hinweis auf den Vorrang der Rechtsrichtigkeit vor der Rechtssicherheit regte sie "in eventu" eine von einem Parteienverschulden unabhängige, amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens an. Es sei von vornherein festgestanden, dass die - von Anfang an fremdübliche - Vermietung an einen der "Mitgesellschafter" nur befristet erfolgen würde, letztendlich aber eine "langfristige Fremdvermietung" geplant war. Da 1994 für Unternehmer noch nicht die EU-konforme Möglichkeit der willkürlichen Zuordnung einer Tätigkeit zu seinem Unternehmensbereich bestanden habe, sei "die gewählte Rechtsform und steuerrechtliche Gestaltung die einzige zielführende Vorgangsweise" gewesen. Die Versagung des Vorsteuerabzuges würde unter den gegebenen Umständen zu einem systemwidrigen und unrichtigen Ergebnis führen (ust-pflichtige Einnahmen ohne Vorsteuerabzugsmöglichkeit).

Erläuternd führte die Bw. zum Inhalt des nachgereichten Mietvertrages aus, dass die "kurzfristige Kündigungsmöglichkeit bei gleichzeitiger Erklärung der Verkaufsabsicht" lediglich

"für den unwahrscheinlichen Fall formuliert worden (sei), daß die Vermietung von der Förderstelle nicht gutiert werden sollte". Diese sei jedoch zwischenzeitlich informiert und seien keine Schwierigkeiten zu erwarten. Im übrigen sei aber eine Unterscheidung zwischen (u.U. aus mietrechtlicher Sicht sinnvoller) kurzfristiger und langfristiger Vermietung für die Beurteilung des Vorliegens von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung unerheblich.

Weiters wiederholte die Bw ihr Vorbringen bezüglich der gewählten Rechtsform (nachgebildet einer GesBR und nicht einer stillen Gesellschaft des HGB) als Ausdruck der Privatautonomie und verwies schließlich auf einen BMF-Erlaß vom 9.1.1997, Z 05 0301/3-IV/5/86 zum Thema "Ermessensübung zugunsten der Partei", nach welchem eine amtswegige Wiederaufnahme zugunsten einer Partei nur in Ausnahmefällen unterbleiben könne, etwa wenn die Partei bewusst und gewollt überhöhte Bemessungsgrundlagen vorgetäuscht habe.

Hinsichtlich des Zeitraumes "...und Folgejahre" stellte die Bw. klar, dass ihr Wiederaufnahmeantrag als Anregung zur Durchführung der Erstveranlagung für die an das Jahr 1994 anschließenden Folgejahre zu verstehen sei.

Das FA legte die Berufung der Rechtsmittelbehörde ohne Erlassen einer Berufungsvorentscheidung und ohne weitere Erhebungen bzw. Äußerungen zum Berufungsvorbringen vor.

Im zweitinstanzlichen Verfahren erging an die Bw. die Aufforderung, ihr Vorbringen i.S.d. § 303a BAO hinsichtlich der fehlenden Angaben zur Rechtzeitigkeit des Wiederaufnahmeantrages und zur Beurteilung ihres allfälligen Verschuldens an der verabsäumten Bekanntgabe des neuen Mietverhältnisses im vorangegangenen RM-Verfahren zur Veranlagung 1994 zu ergänzen.

In ihrer Stellungnahme führte die Bw. dazu aus, ihr Antrag vom 15. Jänner 1999 sei jedenfalls fristgerecht eingegangen, da der maßgebliche Fristenlauf erst mit der Zustellung der BE für 1994 am 16. Dezember 1998 begonnen habe. Erst dadurch sei das Erfordernis, einen Wiederaufnahmeantrag zu stellen, überhaupt entstanden. Aufgrund ihres Hinweises auf die damals noch offene Frist zur Einbringung einer VwGH-Beschwerde gegen diese BE habe sie zudem auf eine positive Erledigung ihres Wiederaufnahmeantrages vertrauen dürfen. Grobes Verschulden i.S.d. § 303 Abs. 1 lit. b BAO sei der Bw. keinesfalls anzulasten. Zwar sei aufgrund des Vorhalteverfahrens im szt. Rechtsmittelverfahren die Relevanz einer Vermietung bzw. eines Verkaufes der Wohnung für das anhängige Verfahren grundsätzlich bekannt gewesen (der steuertliche Vertreter hatte die damals vorgelegten Inserate von seinem Bruder, Mag. Ch. A. angefordert und auch erhalten), allerdings ohne sich der zeitlichen Brisanz

bezüglich deren Vorlage an die Rechtsmittelbehörde bewusst zu sein. Der Zeitpunkt des Ergehens der BE sei für die Bw. schließlich nicht vorhersehbar gewesen.

In der mündlichen Berufungsverhandlung wurde dieses Vorbringen später noch dahingehend ergänzt, dass einerseits Mag. Ch. A. im relevanten Zeitraum (Herbst 1998) durch ein Großinvestitionsprojekt in seinem Unternehmen und anderseits dessen Gattin mit der Versorgung der beiden Kleinkinder sehr beansprucht gewesen seien. Der steuerliche Vertreter habe von der Fremdvermietung erstmals unmittelbar vor Einbringen des verfahrensgegenständlichen Wiederaufnahmeantrages Kenntnis erlangt.

Zur weiteren Klärung des Vorliegens der durch § 303 Abs 1 lit. b BAO geforderten Wiederaufnahmeveraussetzungen erfolgten im zweitinstanzlichen Verfahren ergänzende Erhebungen, aufgrund welcher der folgende verfahrensrelevante Sachverhalt festgestellt wurde:

Die beiden zivilrechtlichen Eigentümer haben, wie ausgeführt, die Wohnung in der F.-Gasse ab deren Fertigstellung im Frühjahr 1994 tatsächlich als ihren Hauptwohnsitz benutzt. Aktenkundig erstmals im Frühjahr 1997 bekundeten sie Interesse an einem noch nicht bezugsfertigen Einfamilienhaus am H.-Weg (grundbürgerlicher Ranganmerkungsbeschluß vom 15.4.1997). Nach den erforderlichen Fertigstellungsarbeiten zogen sie Ende November 1997 in dieses Haus um. Für den Erwerb dieses Objektes nahmen sie neuerlich Wohnbauförderungsmittel des Landes Steiermark in Anspruch.

Gemäß den Förderbestimmungen gaben Mag. Ch. A. und E. A.-W. am 23.7.1997 gegenüber der Förderstelle eine eidesstattliche Erklärung ab, nach welcher sie in Bezug auf dieses Einfamilienhaus die Voraussetzungen für den Erwerb einer geförderten Wohnung erfüllten, sich verpflichteten, die im Steiermärkischen WohnbauförderungsG 1993 (WBF 1993) enthaltenen Bestimmungen über die Verwendung der geförderten Wohnung einzuhalten und zudem die Rechte an der bisherigen Wohnung in der F.-Gasse binnen 6 Monaten nach Bezug der neuen Wohnung am H.-Weg aufzugeben.

Am 7. September 1998 meldeten Mag. CH. A. und seine Gattin der Förderstelle, dass sie "mit Juli 1998" aus der Wohnung in der F.-Gasse ausgezogen seien (lt. Meldeamt Anmeldung eines weiteren Hauptwohnsitzes am H.-Weg mit 7.7.1998). Bereits seit Oktober 1997 würden sie erfolglos versuchen, diese Wohnung zu verkaufen. Da dies bisher nicht gelungen sei, seien sie gezwungen, diese zu vermieten, um dadurch "in den nächsten Monaten" die Rückführung der Annuitäten an die Förderstelle sicherzustellen. Aufgrund der Schwierigkeiten beim Verkauf ersuchten sie die Förderstelle in diesem Schreiben, "die Frist für die Vermietung trotz

Landesförderung auf zumindest 5 Jahre zu verlängern", wobei sie unter Hinweis auf ein Dauerinserat in der "Kleinen Zeitung" zusicherten, "natürlich" weiterhin den Verkauf der Wohnung zu betreiben.

Nach Aufforderung der Förderstelle vom 16.12.1998 wiesen sie ihre Verkaufsbemühungen durch Vorlage von Inseratenabrechnungen mit der "Kleinen Zeitung" und eines Verkaufsauftrages an ein Immobilienbüro nach. Mit Schreiben vom 26. Jänner 1999 untersagte die Förderstelle die Vermietung der Wohnung in der F.-Gasse schließlich wegen Fehlens der gesetzlichen Voraussetzungen.

Nach dem Ergebnis des ha. Ermittlungsverfahrens haben die Wohnungseigentümer konkret vom 29. Mai 1997 bis 18. September 1998 laufend mittels Inseraten in der "Kleinen Zeitung" den Verkauf der Wohnung in der F.-Gasse betrieben. Zusätzlich hatte die "Miteigentümergemeinschaft E. A.-W. und Mitbesitzer" am 21. 4. 1998 einem Immobilienmakler den Auftrag erteilt, die Wohnung zu verkaufen.

Erstmals im August 1998 hatte Mag. Ch. A. parallel zu den Verkaufsannoncen auch die Vermietung der Wohnung inseriert. Vor diesem Zeitpunkt behauptete Bemühungen, die Wohnung fremd zu vermieten, wurden durch das ha. Ermittlungsverfahren nicht erwiesen.

Ab 1. Oktober 1998 wurde die Wohnung schließlich tatsächlich fremdvermietet. Der Vertragsabschluss mit Markus L. fand in Anwesenheit sowohl des Mag. Ch. A. als auch seiner Gattin am 18.9.1998 statt. Bei dieser Gelegenheit wurde auch der in Hinblick auf den verfahrensgegenständlichen Wiederaufnahmeantrag nachgereichte Mietvertrag erstellt und von Markus L. als Mieter bzw. von Mag. Ch. A. für die MEG als Vermieterin unterfertigt. Eine Information des steuerlichen Vertreters über die erstmalige Fremdvermietung unterließen Mag. Ch. A. und seine Gattin ebenso wie eine Weiterleitung des Mietvertrages an diesen. Auch an die Rechtsmittelbehörde unterblieb eine Mitteilung über das neue Mietverhältnis.

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

Die Bundesabgabenordnung (BAO) sieht zwei grundsätzlich unterschiedliche Arten von Wiederaufnahmeverfahren vor. Wird das Verfahren durch einen Parteienantrag in Gang gesetzt (§ 303 Abs 1 BAO), so ist ein rechtskräftig abgeschlossenen Verfahren zwingend wiederzunehmen, soferne die gesetzlichen Voraussetzungen erfüllt sind. Davon abgesehen kann ein Verfahren unter bestimmten Voraussetzungen von Amts wegen wieder aufgenommen werden (§ 303 Abs 4 BAO). In derartigen Fällen liegt die Entscheidung, ob eine

Wiederaufnahme durchgeführt wird, im pflichtgemäßen Ermessen der zuständigen Abgabenbehörde.

Der im anhängigen Verfahren bekämpfte Bescheid des FA Graz-Stadt vom 8. Februar 1999 sprach ausschließlich über den Antrag der Bw. auf Wiederaufnahme der "Veranlagung 1994 und Folgejahre" vom 15. Jänner 1999 ab. Im gegenständlichen Rechtsmittelverfahren hatte daher auch nur eine Prüfung dahingehend zu erfolgen, ob die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme auf Parteienantrag vorlagen, wobei in concreto lediglich der sogenannte Neuerungstatbestand des § 303 Abs. 1 lit. b BAO in Betracht gekommen ist. Über die von der Bw. "in eventu" angeregte Durchführung einer amtsweigigen Wiederaufnahme wurde im angefochtenen Bescheid nicht abgesprochen. Es erübrigte sich daher im gegenständlichen Verfahren auch eine Auseinandersetzung mit den Tatbildmerkmalen des § 303 Abs 4 BAO. Insbesondere war deshalb auch nicht auf das Parteienvorbringen zum behördlichen Ermessen einzugehen. Darunter fällt auch das Vorbringen der Bw. in ihrer Eingabe vom 12. August 2003, sie habe aufgrund ihres Hinweises auf die Frist für eine VwGH-Beschwerde im Wiederaufnahmeantrag vom 15. Jänner 1999 auf eine positive Erledigung vertrauen dürfen.

§ 303 Abs. 1 lit. b BAO lautet: *"Dem Antrag einer Partei auf Wiederaufnahme eines durch Bescheid abgeschlossenen Verfahrens ist stattzugeben, wenn ein Rechtsmittel gegen den Bescheid nicht oder nicht mehr zulässig ist und Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im abgeschlossenen Verfahren ohne grobes Verschulden der Partei nicht geltend gemacht werden konnten und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte."*

Nach Abs. 2 leg. cit. ist ein Antrag auf Wiederaufnahme gem. Abs. 1 *"binnen einer Frist von drei Monaten von dem Zeitpunkt an, in dem der Antragsteller nachweislich von dem Wiederaufnahmsgrund Kenntnis erlangt hat, bei der Abgabenbehörde einzubringen, die im abgeschlossenen Verfahren den Bescheid in erster Instanz erlassen hat".*

Der Rechtsbehelf der Wiederaufnahme setzt zunächst ein rechtskräftig abgeschlossenes Verfahren voraus. Nur wenn nach Eintritt der Rechtskraft neue Umstände (Tatsachen oder Beweismittel) hervorkommen, stellt sich die Frage einer Wiederaufnahme des Verfahrens. Bei Bescheiden, die mit Berufung angefochten sind, tritt die Rechtskraft spätestens mit Bekanntgabe der Berufungsentscheidung ein.

Maßgeblicher Zeitpunkt für die Beurteilung, ob Umstände i.S. des § 303 BAO neu hervorgekommen sind, ist im gegenständlichen Fall der 16. Dezember 1998, der Tag der Zustellung der Berufungsentscheidung der FLD im Veranlagungsverfahren der Bw. für das Jahr 1994 an deren steuerliche Vertretung (eine mündliche Berufungsverhandlung mit Verkündung der Entscheidung hatte nicht stattgefunden).

Hinsichtlich der "Folgejahre" waren bis zum 15. Jänner 1999 keinerlei Veranlagungsbescheide ergangen. Die Einbringung eines Wiederaufnahmeantrages entbehrte daher dbzgl. einer gesetzlichen Grundlage. Die Bw. hatte bereits in der Berufung vom 9. März 1999 klargestellt, dass ihr Begehr nicht als Rechtsmittel gegen die (noch gar nicht ergangenen) Veranlagungsbescheide für die Folgejahre sondern vielmehr als Anregung auf Durchführung der Veranlagung für diese Jahre zu verstehen sei. Zwischenzeitig ergingen für die Jahre 1995 – 2001 erklärungsgemäße (vorläufige) Veranlagungsbescheide. Die Bw. hat überdies in der mündlichen Berufungsverhandlung vom 2. Juli 2003 den Wiederaufnahmeantrag hinsichtlich der Zeiträume "und Folgejahre" ausdrücklich zurückgenommen. Im gegenständlichen Verfahren war daher nur mehr über den Wiederaufnahmeantrag betreffend das Veranlagungsverfahren 1994 abzusprechen.

§ 303 Abs. 1 lit. b BAO setzt sogenannte "novae causae repartae" voraus, d.h. Umstände, die bereits vor dem oa. maßgeblichen Zeitpunkt existierten, jedoch erst danach hervorgekommen sind und somit der Behörde bei ihrer Entscheidung nicht zur Verfügung standen. Tatsachen oder Beweismittel, die erst nach Eintritt der Rechtskraft im maßgeblichen Verfahren entstanden sind, sogen. "novae causae supervenientes bzw. productae" sind für eine Wiederaufnahme nach § 303 BAO jedenfalls unzureichend.

Festzuhalten ist, dass das Gesetz von Tatsachen oder Beweismitteln spricht, die dbzgl. Voraussetzungen somit bereits dann erfüllt sind, wenn zumindest einer der beiden Umstände vorliegt.

Im ggstl. Fall steht nach dem Ergebnis des durchgeführten Ermittlungsverfahren, insbesondere der glaubhaften Zeugenaussage des szt. Mieters Markus L. vom 27. Mai 2003, deren Richtigkeit von den Vertretern der Bw. im ha. Verfahren bestätigt wurde, dass der Mietvertrag betreffend die Wohnung in der F.-Gasse tatsächlich bereits am 18. September 1998 im Beisein des Mag. Ch. A. und seiner Gattin vereinbart, ausgefertigt und unterzeichnet worden war (Beginn des Mieverhältnisses am 1. Oktober 1998). Ein derartiger zeitlicher Ablauf entspricht im übrigen auch den Erfahrungen des täglichen Lebens, wonach unter Fremden die Bedingungen eines künftigen Mietverhältnisses üblicherweise vereinbart

und in einem Mietvertrag schriftlich festgehalten werden, bevor der Mieter das Mietobjekt bezieht.

Es lagen somit sowohl eine Tatsache als auch ein Beweismittel vor, die bereits vor Eintritt der Rechtskraft im maßgeblichen Verfahren existent gewesen waren (novae causae repartae), die somit den Weg für eine Wiederaufnahme des Verfahrens grundsätzlich eröffnen würden.

Allerdings ergab die Überprüfung der weiteren durch § 303 BAO vorgegebenen Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme auf Antrag einer Partei, dass dem Rechtsmittel kein Erfolg beschieden sein konnte:

Bis zum AbgRmRefG 2002 stand der Wiederaufnahme eines Verfahrens auf Antrag einer Partei jede Form eines Parteienverschuldens entgegen. Seit 1.1.2003 schließt lediglich grobes Verschulden an einer unterlassenen Geltendmachung neu hervorgekommener Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren eine Wiederaufnahme aus.

Nach den erläuternden Bemerkungen (EB) zum AbgRmRefG 2002 soll die Neufassung der Verschuldensform im § 303 Abs. 1 lit. b BAO zu einem Gleichklang mit den Bestimmungen der §§ 217 Abs 7 (Säumniszuschlag) und 308 BAO (Wiedereinsetzung in den vorigen Stand) führen. Die zu diesen Bestimmungen ergangene Judikatur stellt somit – soweit sie sich auf die Verschuldensfrage bezieht – einen Auslegungsbehelf für die neue Bestimmung im § 303 Abs. 1 lit. b BAO dar.

Demnach steht lediglich ein minderer Grad des Verschuldens i.S. einer leichten Fahrlässigkeit, wie sie etwa dem § 1332 ABGB zugrunde liegt, einer Wiederaufnahme nach § 303 Abs. 1 lit b BAO nicht entgegen. Dagegen ist eine Wiederaufnahme ausgeschlossen, wenn die Partei auffallend sorglos gehandelt hat. Dies ist nach der VwGH-Judikatur dann der Fall, wenn eine Partei die im Verkehr mit Behörden gebotene und ihr nach ihren persönlichen Verhältnissen zumutbare Sorgfalt außer Acht gelassen hat. Fehler von Vertretern sind dabei grundsätzlich den Vertretenen zuzurechnen. Parteienvertreter haben durch eine geeignete Organisation ihres Kanzleibetriebes dafür zu sorgen, dass eine fristgerechte Setzung von Prozesshandlungen – insbesondere von mit Präklusion sanktionierten Prozesshandlungen – sichergestellt wird und durch entsprechende Kontrollen u.a. dafür zu sorgen, dass Unzulänglichkeiten durch menschliches Versagen aller Voraussicht nach auszuschließen sind (VwGH 93/16/0075 vom 6.10.1994 u.a.).

Die Bw. vermeint im Umstand, dass das Mietverhältnis mit Markus L. der Abgabenbehörde nicht bereits im vorangegangenen RM-Verfahren für 1994 bekanntgegeben worden war, sei deshalb kein ihr anzulastendes grobes Verschulden gelegen, weil für sie die zeitliche Brisanz der Mitteilung an die damalige Rechtmittelbehörde nicht erkennbar gewesen war, da das

rasche Ergehen der Berufungsentscheidung nicht absehbar gewesen sei. Der steuerliche Vertreter (= Bruder des Mag. Ch. A.) sei über die (erstmalige) Fremdvermietung der Wohnung in der F.-Gasse ab Oktobe 1998 erst unmittelbar vor der Vergebührung des Mietvertrages (Gebührenanmeldung am 22. Jänner 1999) informiert worden und habe daraufhin umgehend mit der Einbringung des verfahrensgegenständlichen Wiederaufnahmeantrages reagiert. Generell hätten Mag. Ch. A. und seine Gattin oft monatelang keine Kontakt mit dem Bruder/Schwager. Zudem sei Mag. Ch. A. zum damaligen Zeitpunkt (Herbst 1998) durch ein großes Investitionsprojekt in seinem Unternehmen beruflich außerordentlich beansprucht gewesen, weshalb sich bei gelegentlichen Kontakten mit dem Bruder die Gespräche, soweit sie überhaupt beruflicher Natur waren, allenfalls um diese Investition und nicht um das anhängige RM-Verfahren der Bw. bzw. die nach längerem Bemühen erstmals gelungene Fremdvermietung der Wohnung in der F.-Gasse gedreht hätten. E. A.-W., die Gattin (und Vertreterin der Bw. lt. Pkt VI der MEG-Vereinbarung vom 17.4.1992) sei im damaligen Zeitraum durch die beiden Kleinkinder ("Wickelkinder") sehr in Anspruch genommen gewesen, weshalb es auch ihr nicht als grobes Verschulden i.S.d. § 303 Abs. 1 lit. b BAO anzulasten sei, dass sie nicht für eine umgehende Information der RM-Behörde bzw. zumindest ihres Schwagers, des steuerlichen Verteters der Bw., gesorgt habe. Überdies erledige deren kaufmännische Angelegenheiten in der Regel ihr Gatte für sie.

Der steuerliche Vertreter bestätigte zwar in der mündlichen Berufungsverhandlung, im Zusammenhang mit der Aufforderung der FLD vom 16.3.1998 im szt. RM-Verfahren um Bekanntgabe einer zwischenzeitigen Vermietung oder eines Verkaufes der Wohnung in der F.-Gasse, seinen Bruder kontaktiert und die im April 1998 der FLD vorgelegten Zeitungsinserate zum Verkauf der Wohnung bei diesem angefordert und auch erhalten zu haben. In weiterer Folge habe er allerdings bis zum Ergehen der BE in dieser Angelegenheit weder mit seinem Bruder noch mit dessen Gattin oder mit einem sonstigen Mitglied der Bw. gesprochen. Er schloss dezidiert aus, seinen Bruder oder seiner Schwägerin aufgrund des FLD-Vorhaltes daran erinnert zu haben, ihn bzw. ggfs. die RM-Behörde im Falle einer Vermietung oder eines Verkaufes der Wohnung zu informieren. An organisatorische Vorkehrungen in seiner Kanzlei, um eine derartige Information sicherzustellen, konnte er sich nicht erinnern. In der zweiten Jahreshälfte 1998 habe seine berufliche Trennung von seinem damaligen Dienstgeber begonnen, die letztlich im August 1999 zur Gründung seiner eigenen Steuerberatungskanzlei geführt habe. Die konfliktbelastete Trennungsphase sei für ihn persönlich sehr aufwändig gewesen. Es sei für ihn deshalb auch nur schwer möglich, heute nachzuprüfen, ob und ggfs. in welcher Form er allenfalls in Hinblick auf das zu dieser Zeit

laufende RM-Verfahren der Bw. in der szt. Kanzlei doch dafür vorgesorgt hatte, dass die RM-Behörde im Falle einer Neuvermietung oder eines Verkaufes der Wohnung umgehend in Kenntnis gesetzt werde. Da er aber davon ausgegangen sei, dass die ohnehin aktenkundige Vermietungsabsicht der MEG für die Erledigung des anhängigen Rechtsmittels hinreichend sei, habe sich für ihn grundsätzlich auch keine Notwendigkeit für derartige Vorkehrungen ergeben. Im übrigen vertrete er diesen Standpunkt auch heute noch.

Im Bereich des § 303 Abs 1 lit. b BAO ist für die Beurteilung der Verschuldensfrage, wie ausgeführt, festzustellen, ob die antragstellende Partei die im Verkehr mit Behörden gebotene und ihr nach ihren persönlichen Verhältnissen zumutbare Sorgfalt aufgewendet hat.

Grundsätzlich ist festzuhalten, dass während eines laufenden Behördenverfahrens von den Parteien eine erhöhte Aufmerksamkeit bezüglich der Informationsweitergabe zu erwarten ist, insbesondere, wenn es sich um einen Sachverhalt handelt, welcher der Partei bereits von der zuständigen Behörde als für das anhängige Verfahren konkret relevant zur Kenntnis gebracht wurde, wie hier durch das Vorhalteverfahren der FLD vom März 1998.

Für den gegenständlichen Fall trifft dies umso mehr zu, als dem steuerlichen Vertreter aufgrund seiner Fachkenntnis klar sein mußte, dass er beim gegebenen Verfahrensstadium (zweitinstanzliches Verfahren ohne Antrag auf mündliche Berufungsverhandlung) einerseits ohne seine Initiative der weitere Fortgang des RM-Verfahrens und insbesondere der Zeitpunkt der BE für ihn nicht absehbar war und anderseits, dass er sich bei einem Festhalten an seinem Rechtsstandpunkt trotz des FLD-Vorhaltes vom März 1998, in Hinblick auf das Neuerungsverbot für ein allenfalls anzustrengendes VwGH-Verfahren der Gefahr einer Verschweigung entscheidungsrelevanter Sachverhalte bzw. Beweismittel aussetzen würde, falls seiner Ansicht, die im MEG-Vertrag deklarierte Vermietungsabsicht sei hinreichend, nicht gefolgt werde. Wenn der steuerliche Vertreter in dieser Situation dennoch keine Vorkehrungen für eine zeitgerechte Information der RM-Behörde über verfahrensrelevante Sachverhaltsentwicklungen zum anhängigen Fall getroffen hat, wovon aufgrund des Beharrens auf seinem oa. Rechtsstandpunkt auszugehen ist, sondern er einen Zeitraum von mehr als acht Monaten (von der Vorhaltsbeantwortung im April bis zur BE-Zustellung im Dezember 1998) verstrecken ließ, ohne sich um den Verfahrensfortgang zu kümmern, so hat er zweifelsfrei die ihm aufgrund seiner persönlichen Verhältnisse zumutbare Sorgfalt vermissen lassen. Dies umso mehr als, angesichts der familiären und weiteren beruflichen Verflechtungen (der steuerliche Vertreter der MEG betreut seinen Bruder auch als Steuerberater in dessen Unternehmensbereich), davon auszugehen ist, dass ihm die starke berufliche Beanspruchung des Mag. Ch. A. während dessen Großinvestitionsphase ebenso

---

bekannt gewesen ist, wie die besondere Beanspruchung seiner Schwägerin durch die Betreuung ihrer Kleinkinder.

Doch auch bei Mag. Ch. A., der nach seinen Angaben die kaufmännischen Angelegenheiten seiner Gattin und konkret auch jene des MEG-Vertreters faktisch übernommen hat, ist nicht erkennbar, dass er die seinen persönlichen Verhältnissen entsprechende Sorgfalt an den Tag gelegt hat. Seine akademische Ausbildung einerseits und seine Fähigkeit, in seinem Unternehmen ein Projekt mit einem Investitionsvolumen von mehr als 50 Millionen ATS nach seiner Darstellung weitgehend selbstständig abzuwickeln, weisen darauf hin, dass er in der Lage ist, die für eines anhängiges Behördenverfahren erforderliche Aufmerksamkeit richtig einschätzen zu können. Nach den Feststellungen im ha. Ermittlungsverfahren war er zudem gerade in Bezug auf die verfahrensgegenständliche Wohnung im Jahr 1998 mehrmals aktiv geworden. So hatte er von Mai 1997 – September 1998 lfd. (mit wiederholt wechselndem Wortlaut) den Verkauf der Wohnung, ab August 1998 auch deren Vermietung, in der Zeitung inseriert. Im April 1998, kurz nachdem er Inseratenunterlagen an seinen Bruder zur Weiterleitung an die FLD im anhängigen RM-Verfahren ausgefolgt hatte, hatte er einen Verkaufsauftrag betreffend die Wohnung in der F.-Gasse an einen Immobilienmakler erteilt. Nach seinen Angaben bereits zu Beginn des Jahres 1998 hatte er mit der Wohnbauförderstelle Kontakt aufgenommen, um nach seinem Umzug in das Einfamilienhaus am H.-Weg das weitere Verfahren bezüglich des Förderdarlehens für die Wohnung in der F.-Gasse abzuklären. Am 7. September 1998, kurz vor Abschluss der Mietverhältnisse mit Markus L., war er mit dem Ersuchen um eine längerfristige Vermietungsgenehmigung neuerlich an die Förderstelle herangetreten. In der Folge hatte er persönlich das Mietverhältnis mit Markus L. abgeschlossen und den Mietvertrag, versehen mit der oa. Sonderklausel in § 12, ausgefertigt. Wenn er in der Folge sowohl die gesetzmäßig vorgesehene Anmeldung dieses Mietvertrages zur Gebührenbemessung als auch dessen Vorlage im anhängigen RM-Verfahren an die FLD bzw. zumindest eine Information seines Bruders darüber verabsäumt hat, so ist bei dieser Sachlage, selbst unter Berücksichtigung der besonderen beruflichen Belastung durch das Investitionsprojekt, zweifellos davon auszugehen, dass er bezüglich dieser abgabenrechtlichen Pflichten nicht die ihm zumutbare Sorgfalt an den Tag gelegt hat.

Sowohl Mag. Ch. A. als auch seinen Bruder, den steuerlichen Vertreter der Bw., trifft unter den gegebenen Umständen i.S.d. § 303 Abs. 1 lit. b BAO grobes Verschulden an der unterlassenen Bekanntgabe des Mietverhältnisses mit Markus L. vor Eintritt der Rechtskraft im Veranlagungsverfahren der Bw. für 1994.

Ob auch bei E. A.-W., der durch die MEG-Vereinbarung vom 17.4.1992 autorisierten

Vertreterin der Bw., grobes Verschulden i.S.d. § 303 Abs 1 lit b BAO vorgelegen ist, ist diesfalls nicht mehr entscheidend. Mag. Ch. A. hat im Verfahren glaubhaft vorgebracht, dass er die "kaufmännischen Angelegenheiten" – und zwar konkret bezogen auf die Wohnung in der F.-Gasse - für seine Gattin miterledigte. Sein Einschreiten im ggstl. Verfahren sowie im Zusammenhang mit den Verkaufs- und Vermietungsbemühungen für die Wohnung in der F.-Gasse und nicht zuletzt seine Unterschrift auf dem Mietvertrag mit Markus L., den er in Anwesenheit der E. A.-W. auf Vermieterseite unterfertigt hat, bestätigen dies und rechtfertigen auch den Schluss, dass er mit Wissen und Einverständnis seiner Gattin, somit von ihr zumindest konkludent bevollmächtigt, als Vertreter der MEG aufgetreten ist. Nachdem das Verhalten eines Vertreters grundsätzlich dem Vertretenen zuzurechnen ist, kann dahingestellt bleiben, ob auch E. A.-W. persönlich ein grobes Verschulden an der verspäteten Bekanntgabe des Mietverhältnisses mit Markus L. i.S.d. § 303 Abs. 1 lit. b BAO trifft.

Die Wiederaufnahme eines Verfahrens nach § 303 Abs. 1 lit. b BAO setzt weiters voraus, dass der vorgebrachte Wiederaufnahmegrund, die neu hervorgekommenen Umstände, allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Verfahrensergebnis einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätten. Auch insoferne führte die ha. Überprüfung zu einem negativen Ergebnis:

Wie dargestellt hat die FLD ihre Abweisung in der am 16. Dezember 1998 zugestellten BE zum Veranlagungsverfahren 1994 in erster Linie mit der von der Bw. gewählten, abgabenrechtlich nicht anzuerkennenden Rechtsform begründet. Darüberhinaus war die damalige Berufungsbehörde zum Schluss gekommen, dass bei den "atypisch stillen Gesellschaftern" mangels wirtschaftlichen Eigentumes an der Wohnung in der F.-Gasse auch keine Einkunftsquelle vorgelegen sei und ihnen deshalb auch keine originären Einkünfte zugeflossen sein konnten, weshalb eine einheitliche und gesonderte Feststellung gem. § 188 BAO mit Verteilung der Einkünfte auf die atypisch stillen Beteiligten zu unterbleiben habe. Bei den beiden zivilrechtlichen Eigentümern, welche die Wohnung zur Befriedigung ihres eigenen Wohnbedürfnisses verwendet hatten, hatte die FLD im Sinne der ständigen VwGH-Judikatur einen Anwendungsfall des § 20 Abs. 1 Z. 1 EStG 1988 als erwiesen erachtet und daraus resultierend nach § 12 Abs. 2 Z. 2 lit. a UStG 1994 auch den geltend gemachten Vorsteuerabzug aus dem Erwerb der Wohnung versagt.

Die nicht glaubhafte "langfristige Vermietungsabsicht" der Bw. war von der szt. Berufungsbehörde lediglich ergänzend, gleichsam nach Art eines "ceterum censeo" angemerkt worden, ohne ein tragendes Element der BE zu bilden. Das zeitgerechte Bekanntwerden der erstmaligen Fremdvermietung der fraglichen Wohnung ab Oktober 1998 berührt die

angeführten, entscheidungsrelevanten Erwägungen der damaligen RM-Behörde bezüglich der Rechtsform der Bw., des Fehlenden wirtschaftlichen Eigentums bei den atypisch stillen Beteiligten bzw. der Anwendbarkeit des § 20 EStG 1988 in keiner Weise. Selbst wenn die FLD vor Ergehen der BE Kenntnis von der erstmaligen Fremdvermietung der Wohnung in der F.-Gasse ab Oktober 1998 gehabt hätte, wäre davon ihre Einschätzung der steuerlichen Unzulässigkeit der gewählten Rechtsform in keiner Weise tangiert worden. Die erstmalige Fremdvermietung der Wohnung ab Herbst 1998 konnte auch nichts an ihrer ausschließlichen Privatnutzung durch die beiden zivilrechtlichen Hälfteeigentümer im Streitjahr 1994, die die FLD als Tatbestand des § 20 EStG qualifiziert hat, ändern.

Fremdvermietungsbemühungen im Jahr 1994 wurden selbst im lfd. Wiederaufnahmeverfahren nicht einmal behauptet. Vielmehr wird der im MEG-Vertrag vom 17.4.1992 ausgewiesene "langfristige Vermietungszweck" nach dem Ergebnis des ha. Ermittlungsverfahrens von den Beteiligten so verstanden, dass die Wohnung von vorne herein erst nach der Eigennutzung durch die beiden zivilrechtlichen Eigentümer für eine "langfristige" Vermietung (= Vermietung an Dauermieter) vorgesehen war.

Faktisch durch entsprechende Vermietungsbemühungen umgesetzt wurde diese Vermietungsabsicht nachweislich erstmals im August 1998 mit der Schaltung von Vermietungsinseraten in der "Kleinen Zeitung". Ernsthaftes Vermietungsbemühen vor diesem Zeitpunkt wurden weder durch die Angaben der von der Bw. angebotenen Zeugen noch durch entsprechende Zeitungsannoncen bestätigt. Selbst die befragten MEG-Beteiligten haben lediglich eine vage, weder in zeitlicher Hinsicht noch nach Personen konkretisierte "Mundpropaganda im Bekannten- bzw. Patientenkreis" angeführt, wobei sie von derartigen Aktivitäten einheitlich erst nach dem Auszug der beiden zivilrechtlichen Eigentümer aus der Wohnung berichtet haben.

Die Unterlagen im Wohnbauförderakt bestätigen ebenfalls, dass bis zur Eingabe vom 7 September 1998 lediglich der Verkauf der Wohnung nicht aber deren Fremdvermietung versucht worden war. Mag. Ch. A. und seine Gattin haben mit ihren Unterschriften ausdrücklich zur Kenntnis genommen bzw. bestätigt, dass die geförderten Wohnobjekte nur für ihren eigenen Wohnbedarf verwendet werden (dürfen). Nach dem Ergebnis der durchgeführten Erhebungen besteht keine Veranlassung davon auszugehen, dass sie tatsächlich schon vor der Eingabe vom 7. September 1998 ohne Abklärung mit der Förderstelle eine unzulässige Fremdvermietung versucht hätten.

Es erscheint tatsächlich nicht glaubhaft, dass zwar der Verkauf des Objektes mehr als ein Jahr lang über Dauerinserate und zusätzlich mittels Beauftragung eines Immobilienmaklers

betrieben worden sein soll, für eine angeblich bereits vor August 1998 ebenso ernsthaft angestrebte Vermietung der Wohnung aber trotz Aufforderung und mehrmaligen Angebotes des Mag. Ch. A. im lfd. RM-Verfahren weder Unterlagen über entsprechende Zeitungsinserate hervorgekommen sind, noch die Zeugen derartige Bestrebungen bestätigt haben.

Schließlich erscheint es auch nicht nachvollziehbar, weshalb die Bw. der FLD im April 1998, trotz ausdrücklicher Aufforderung um Bekanntgabe allfälliger Fremdmietner, bei Vorliegen entsprechender Bemühungen nur Unterlagen über (erfolglose) Verkaufsaktivitäten vorgelegt hätten.

Letztlich haben die Vertreter der Bw. in der mündlichen Berufungsverhandlung eingeräumt, tatsächlich mit Fremdvermietungsbemühungen erst im August 1998 begonnen zu haben, als ihnen ihre Verkaufsbestrebungen aussichtslos erschienen waren.

Das als Wiederaufnahmsgrund vorgebrachte Mietverhältnis mit Markus L. stellt sich demnach nicht als Ergebnis schon längere Zeit andauernder Vermietungsbemühungen dar, durch welche der im MEG-Vertrag festgehaltene "langfristige Vermietungszweck" zum Ausdruck kommt, sondern vielmehr als alternative Nutzungsvariante nach dem Scheitern der anhaltenden und intensiven Verkaufsversuche. Insoferne wurde durch das ha.

Ermittlungsverfahren nicht untermauert, dass bereits bei Gründung der MEG ernsthaft die Absicht bestanden hatte, die Wohnung zumindest nach der Beendigung der Eigennutzung durch die zivilrechtlichen Eigentümer für eine echte Fremdvermietung zu nutzen.

Die "langfristige Fremdvermietungsabsicht", welche die FLD im Vorverfahren als nicht glaubhaft erachtet hatte, erscheint "in Anbetracht der ....Verkaufsbemühungen ... nach dem Auszug der Ehegatten" nach wie vor als nicht erwiesen, jedenfalls bezogen auf den für das anhängige Verfahren und insbesondere auch für den Vorsteuerabzug aus dem Wohnungserwerb allein maßgeblichen Veranlagungszeitraum 1994 (vgl. VwGH vom 27.1.1998, 93/14/0234).

Nach dem Ergebnis des ha. Ermittlungsverfahrens war die im Wiederaufnahmeantrag vom 15. Jänner 1999 vorgebrachte Fremdvermietung der Wohnung in der F.-Gasse ab 1. Oktober 1998 somit auch nicht geeignet, die am 16. Dezember 1998 zugestellte BE für 1994 in ihrem Spruch abzuändern. Auch unter diesem Aspekt war die Berufung daher abzuweisen.

Schließlich erfüllte der Wiederaufnahmeantrag vom 15. Jänner 1999, entgegen der Rechtsansicht der Bw., auch die Voraussetzungen in Bezug auf die Rechtzeitigkeit (§ 303 Abs. 2 BAO) nicht. Nach der Darstellung des Markus L., der die Vertreter der Bw. nicht

entgegen getreten sind, waren beim Vertragsabschluss sowohl E. A.-W., die formelle Vertreterin der Bw., als auch deren Gatte Mag. Ch. A. anwesend gewesen. Letzterer hatte, offenbar im Einverständnis mit seiner Gattin bzw. mit deren (konkludenter) Bevollmächtigung, den Mietvertrag für die Bw. auf Vermieterseite unterfertigt. Es bedarf keiner weiteren Erörterung, dass die Bw. ab diesem Zeitpunkt "Kenntnis vom Wiederaufnahmsgrund" hatte. Die Frist des § 303 Abs. 2 BAO, innerhalb welcher ein Antrag auf Wiederaufnahme eines Verfahrens wegen des neu hervorgekommenen Mietverhältnisses mit Markus L. eingebracht werden konnte, endete daher am 18. Dezember 1998.

Anders als § 69 Abs. 2 AVG, nach welchem der Fristenlauf für eine Wiederaufnahme frhestens mit der Zustellung des betroffenen Bescheides beginnt, sieht § 303 Abs. 2 BAO eine derartige Regelung nämlich nicht vor. Der am 15. Jänner 1999 eingebrachte Wiederaufnahmeantrag der Bw. erfüllte somit die gesetzlichen Voraussetzungen auch aus diesem Grund nicht.

Auf die übrigen im Wiederaufnahmeverfahren vorgebrachten Überlegungen der Bw., mit welchen sie die meritorische Unrichtigkeit der Entscheidung der szt. RM-Behörde darzulegen versucht, war im ggstl. Verfahren aufgrund des Fehlens der Voraussetzungen für die Wiederaufnahme der zur Veranlagung 1994 ergangenen BE nicht einzugehen.

Graz, 19. September 2003