



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der I. A. Kommanditgesellschaft, 0000 B., A-Str. 10, vertreten durch A-GmbH, 3100 St. Pölten, A-Straße 1, vom 24. Juni 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Amstetten Melk Scheibbs, vertreten durch Hofrat Dr. Wolfgang Bichler, vom 4. Juni 2009 betreffend Abweisung des beim Finanzamt am 6. Februar 2009 eingebrachten Antrages auf Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß [§ 303 Abs. 1 lit. b BAO](#) hinsichtlich der Körperschaftsteuer für die Jahre 2002 bis 2005 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Bw. ist eine Kommanditgesellschaft. Beim Finanzamt wurde die der Berufungsentscheidung zugrunde gelegene Berufung noch von der „I. A. KEG als RFA. GmbH“ eingebracht. Die KEG war durch Umwandlung gemäß §§ 1ff UmwG aus der I. A. GmbH hervorgegangen; zum Stichtag der Umwandlung 31. Dezember 2004 war die GmbH nicht gewerblich tätig, übte nur mehr die Tätigkeit der Vermögensverwaltung aus. Dem beim Landesgericht St. Pölten am 21. August 2009 eingelangten Änderungsantrag der Bw. wurde u. a. mit den Einträgen „*Firma gemäß UGB angepasst*“ und „*I. A. KG*“ im Firmenbuch am 11. September 2009 entsprochen.

Mit Fax-Nachricht vom 13. Jänner 2005 bat die damalige Steuerberaterin St. C. das Finanzamt um Auskunft, ob bzw. wie folgender Sachverhalt richtig gelöst werden könne:

Die Kapitalgesellschaft habe als Geschäftszweck die gewerbliche Vermietung. Es solle eine Umgründung auf den Hauptgesellschafter gemäß Art. 2 UmgrStG auf Herrn A. (zu 100 % be-

teiligt) stattfinden. Nach dieser Umgründung wäre die gewerbliche Vermietung der Einkunftsart § 4 Abs. 1 EStG 1988 zuzuordnen, die stillen Reserven des Grundes seien zu versteuern.

Wenn Herr A. eine Betriebsaufgabe in der Art durchföhre, dass er diese gewerbliche Vermietung auf eine normale Vermietung im außerbetrieblichen Bereich reduziere, könne er die Gebäudebegünstigung des § 24 Abs. 6 EStG 1988 in Anspruch nehmen, die stillen Reserven des Gebäudes würden außer Ansatz bleiben.

Das Gebäude diene seit Jahren als Hauptwohnsitz, Herr A. habe das 60. Lebensjahr vollendet. Aus diesem Grund möchte er seine aktive Erwerbstätigkeit einstellen. Die Vermietungstätigkeit sei seit kurzem nicht mehr befreiungsschädlich.

Alternativ werde um Prüfung ersucht, ob bei Liquidation der GmbH diese Gebäudebegünstigung gemäß § 24 Abs. 6 EStG auch direkt in Anspruch genommen werden könne, da Herr A. der hundertprozentige Gesellschafter der GmbH und der hundertprozentige Eigentümer sei.

Unter Tz 1 des Berichts gemäß § 150 BAO vom 12. April 2007 über das Ergebnis der Prüfung bei der oben genannten GmbH (=PB), in der bereits H.P. H. als steuerlicher Vertreter den Prüfungs- und Nachschauauftrag unterzeichnet hatte, stellte Betriebsprüfer Claus Keusch zur „*Schenkung Wohnung 2001*“ fest, dass die Wohnung im ersten Stock des Gebäudes der GmbH an die Gesellschafter H. und J. A. GmbH im Jahr 2001 geschenkt worden sei. Bisher sei die Schenkung steuerlich nicht erfasst worden. Im Zuge der Betriebsprüfung sei der Wert der Wohnung im Ausmaß von ca. 268 m² auf € 150.000 geschätzt worden. Da es sich um eine Zuwendung an die Gesellschafter handle, führe diese Schenkung zu einer verdeckten Gewinnausfällung in o. a. Höhe zuzüglich der darauf entfallenden Kapitalertragsteuer 2001.

Unter Tz 2 PB verneinte der Betriebsprüfer die Möglichkeit einer Umwandlung gemäß Art. 2 UmgrGes. wegen der ausschließlichen Vermögensverwaltungstätigkeit, ermittelte bei der GmbH einen Liquidationsgewinn zum Umwandlungstichtag 31. Dezember 2004 und rechnete das Abwicklungsvermögen im Jahr 2004 den Gesellschaftern H. (75 %) und I. A. (25 %) entsprechend dem Beteiligungsverhältnis zu.

Mit Schreiben vom 21. Jänner 2008 bat H. P. H. das Finanzamt um Anruf zu nachfolgenden Text:

Vor knapp einem Jahr sei die Betriebsprüfung der seinerzeitigen GmbH begonnen worden. Einer der beanstandenden Punkte sei gewesen, dass im Jahr 2002 ein Schenkungsvertrag der Gesellschafter mit der GmbH errichtet worden sei, wo sodann die Wohnung der Gesellschafter an diese übertragen worden sei. Dieser Vorgang sei steuerlich nicht berücksichtigt worden, sodass es letztlich zu einer entsprechenden Hinzurechnung bei der Betriebsprüfung gekommen sei. Im Zuge der Versicherungsmeldung sei nun von der seinerzeitigen Steuerberaterin ein Schreiben von Dipl. O. W. D. aufgetaucht, der in den achtziger Jahren die GmbH vertreten

habe. In diesem Schreiben sei es um die Betriebsprüfung 1981 bis 1983 der GmbH gegangen, wo seinerzeit bereits eine gewinnerhöhende Hinzurechnung eines Mietwerts für die Privatwohnung in Erwägung gezogen worden sei. Aus seiner Stellungnahme gehe hervor, dass sich diese Wohnung nie im Betriebsvermögen der GmbH befunden habe. Insoweit wäre nun auch die jetzige Feststellung der Betriebsprüfung nicht korrekt und müsste entsprechend korrigiert werden.

Mit dem mit dem handschriftlichen Vermerk „*überreicht am 25. November 1987*“ versehenen Schreiben des Wirtschaftstreuhänders D. betreffend „*Feststellungen BP 1981 - 1983, Mietwert eigene Wohnung*“ nahm der steuerliche Vertreter dazu, dass im Zuge der Feststellungen laut Betriebsprüfung 1981 bis 1983 die gewinnerhöhende Hinzurechnung eines Mietwerts für die Privatwohnung aufgrund einer Textstelle des GmbH-Vertrages in Erwägung gezogen worden sei, wie folgt Stellung:

Wie aus den Bilanzen der Einzelfirma vor Gründung der GmbH, der Einbringungsbilanz in die GmbH und den Bilanzen danach klar hervorgehe, seien immer nur die Buchwerte des betrieblichen Gebäudeteiles als Betriebsvermögen in Ansatz gebracht worden; daraus lasse sich ableiten, dass es nie Wille der Gesellschafter gewesen sei, private Vermögensteile des Gebäudes in die GmbH einzubringen. Nachdem seit Gründung der GmbH bis dato keine Änderung der Vermögensverhältnisse stattgefunden habe, sei von einem stillschweigenden Dulden der Gegebenheit auszugehen, weshalb höflichst gebeten werde, von der Hinzurechnung eines Mietwertes für die Privatwohnung Abstand zu nehmen.

In weiterer Folge ersuchte der steuerliche Vertreter mittels Schreiben vom 4. Februar 2009 um Wiederaufnahme des Verfahrens bei der Bw. mit der Begründung, dass einer der beanstandeten Punkte bei der vor rund zwei Jahren bei der seinerzeitigen Fa. A. GmbH stattgefundenen Betriebsprüfung die Errichtung eines Schenkungsvertrages der Gesellschafter mit der GmbH im Jahr 2007 samt Übertragung der Wohnung der Gesellschafter an diese gewesen sei. Dieser Vorgang sei steuerlich nicht berücksichtigt worden, sodass es letztlich zu einer entsprechenden Hinzurechnung bei der Betriebsprüfung gekommen sei. Die letzte Woche von der Kanzlei C. ausgehändigten Unterlagen würden Gesprächsprotokolle und Aktenvermerke (siehe dazu Anhang) vom seinerzeitigen, inzwischen verstorbenen Steuerberater Dkfm. D., auch mit dem damaligen Leiter des Finanzamts, Dr. G., betreffen; hier gehe es um die damals stattgefundene Betriebsprüfung der Kalenderjahre 1981 bis 1983 bei der A. GmbH, wo seinerzeit bereits eine gewinnerhöhende Hinzurechnung eines Mietwertes für die Privatwohnung in Erwägung gezogen worden sei. Aus dem dem Finanzamt bereits im Jahr 2008 überreichten Schreiben (Dkfm. D. an das Finanzamt) sowie den derzeitigen Gesprächsprotokollen sei abzuleiten, dass diese Wohnung bereits in den vergangenen Jahrzehnten nicht im Betriebsvermögen der GmbH gestanden sei. Daher werde um Wiederrückgängigmachung der nunmehr bei

der letzten Betriebsprüfung erfolgten Hinzurechnung für die Entnahme der Privatwohnung ersucht.

Auf den in Rede stehenden Antrag abweisenden Bescheid vom 9. März 2009, gegen den H. P. H. die Berufung vom 8. April 2009 erhob, folgten Bescheide vom 23. April 2009, mit denen das Finanzamt den Bescheid vom 9. März 2009 gemäß § 299 BAO aufgehoben, die obgenannte Berufung vom 8. April 2009 als unzulässig geworden zurückgewiesen und der Bw. zur obigen Eingabe vom 4. Februar 2009 den Auftrag erteilt hatte, das Fehlen der Bezeichnung des Verfahrens, dessen Wiederaufnahme beantragt werde, sowie der Angaben, die zur Beurteilung der Rechtzeitigkeit des Antrags und des fehlenden groben Verschuldens an der Nichtgeltendmachung im abgeschlossenen Verfahren notwendig seien, beim Finanzamt gemäß § 303a Abs. 2 BAO zu beheben.

Mit Schreiben vom 26. Mai 2009 ergänzte H.P. H. sein bisheriges Vorbringen durch die Angaben, dass die Wiederaufnahme des Verfahrens die seinerzeit durchgeführte Betriebsprüfung der GmbH betreffend die Jahre 2002 bis 2005 betreffe, mit welcher auch der Körperschaftsteuerbescheid 2004 geändert worden sei.

Zur Rechtzeitigkeit des Antrags führte H.P. H. aus, dass die Mandantin - und auch die Kanzlei - über eineinhalb Jahre hindurch (ab Beendigung des Betriebsprüfungsverfahrens) versucht habe, die Annahme der Betriebsprüfung zu widerlegen, was durch den mehrmaligen Steuerberaterwechsel (D. - E. - C.) im Laufe der langjährigen Firmengeschichte erschwert worden sei.

Wiederholte Telefonate mit der Kanzlei C. (St. C. selbst sei 2007 und teilweise auch 2008 wegen einer schweren Krankheit nicht erreichbar gewesen) hätten kein Ergebnis gebracht. Auch die vom Anwalt der Familie A. durchgeführte Anfrage an Frau A. habe kein Ergebnis gebracht (es sei von St. C. behauptet worden, dass in ihrer Kanzlei nur ein Schreiben vorhanden wäre; siehe dazu das Schreiben ihres Rechtsanwaltes). Dieses Schreiben sei der Finanz auch bereits 2008 übermittelt worden; nur sei dies nicht geeignet gewesen, den Sachverhalt zu klären (Antrag von Dkfm. D. an FA B., demzufolge sich die Wohnung im ersten Stock nicht im Betriebsvermögen der GmbH befände).

Nach weiterer Kontaktaufnahme mit einem früheren Angestellten der Kanzlei C., Herrn F., habe sich herauskristallisiert, dass sehr wohl Unterlagen in der Kanzlei C. vorhanden sein müssten.

Ende Jänner 2009 habe es diesbezüglich ein persönliches Gespräch mit St. C. gegeben, wo diese dann doch die dem Finanzamt bereits in der Wiederaufnahme zugesandten Unterlagen überreicht habe. Umgehend darauf sei von Seite der Bw. dann der Wiederaufnahmeantrag gestellt worden.

Es stehe außer Zweifel, dass bereits bei einer Betriebsprüfung der Jahre 1983 bis 1985 dieser Tatbestand der privat genutzten Wohnung Thema der Prüfung gewesen sei. Aus den übermittelten Unterlagen (erstellt von Dkfm. D., der zwischenzeitlich verstorben sei, mit dem seinerzeitigen Leiter des FA B., Mag. G.) sei bereits seinerzeit diese Tatsache debattiert worden. Da sich in keinem Betriebsprüfungsbericht der bisher stattgefundenen Prüfung sodann Punkte über die Hinzurechnung des ersten Stockes befunden hätten, sei davon auszugehen, dass es bereits damals zwischen Dkfm. D. und Mag. G. zu der Einigung gekommen sei, dass der erste Stock bei Einbringung des Unternehmens in eine GmbH außer Ansatz geblieben sei (ansonsten wäre es zu einer Prüfungsfeststellung im seinerzeitigen BP-Bericht gekommen). Als „Wer-mutstropfen“ in diesem Fall sehe H. P. H. außerdem, dass der Kunde Schriftstücke aus den achtziger Jahren ausfindig machen müsse, um zu beweisen, welche Vorgangsweise die Finanz seinerzeit gewählt habe - was auch aus seinem internem Steuerakt aktenkundig sein sollte. Darum sei für den Verfasser des Schreibens grobes Verschulden seitens des Mandanten auszuschließen, da bereits seinerzeit der Prüfer bei der Betriebsprüfung die Feststellung getroffen habe, dass das Finanzamt das Verfahren wieder aufnehmen würde, wenn entsprechende Unterlagen beigebracht werden könnten, aus welchen hervorgehe, dass sich die Wohnung nicht im Besitz der GmbH befunden habe. Dass sich die Eruierung der nunmehr gut fünfundzwanzig Jahre alten Unterlagen über zwei Jahre hinziehe, hätte sich keiner der Beteiligten auch nur träumen lassen.

Mit Bescheid vom 4. Juni 2009 wies das Finanzamt die beantragte Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß [§ 303 Abs. 1 lit. b BAO](#) betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 2002 bis 2005 ab; dies mit der nach Zitierung des [§ 303 Abs. 1 lit. b BAO](#) erfolgten Begründung, dass die nunmehr vorgelegten Gesprächsprotokolle des damaligen Steuerberaters aus dem Jahr 1985 die Tatbestandsvoraussetzungen nicht erfüllen würden. Der Wiederaufnahmewerber sei behauptungs- und beweispflichtig für das Vorliegen des Wiederaufnahmegrundes und auch für fehlendes grobes Verschulden. Da den Erkenntnissen des Verwaltungsgerichtshofs vom 29. September 1987, [87/11/0205](#), und 12. August 1994, 91/14/0018, 0042 zufolge die vertretene Partei sich die Kenntnis des Vertreters hinsichtlich der Kenntnis des Wiederaufnahmegrundes zurechnen zu lassen habe, seien die in der Kanzlei C. aufliegenden Beweismittel der Bw. zuzurechnen, folglich dessen sie aus grobem Verschulden der Bw. im abgeschlossenen Verfahren nicht geltend gemacht worden sei.

Mit der Berufung gegen den Abweisungsbescheid kontrte H.P. H. der Rechtsmeinung des Finanzamts, dass das Auftragsverhältnis seitens der Mandantin mit der Kanzlei C. im Jahr 2005 geendet habe und daher der Grundsatz, dass sich die vertretende Partei die Kenntnis des Vertreters zurechnen lassen müsse, nicht anwendbar sei. Außerdem habe die Mandantin und auch die Kanzlei über eineinhalb Jahre hindurch (ab Beendigung des Betriebsprü-

funksverfahrens) versucht, die Annahme der Betriebsprüfung zu widerlegen, was durch den mehrmaligen Steuerberaterwechsel (D. - E. - C.) im Laufe der langjährigen Firmengeschichte erschwert worden sei.

Wiederholte Telefonate mit der Kanzlei C. (St. C. selbst sei 2007 wegen einer schweren Krankheit nicht erreichbar gewesen) hätten kein Ergebnis gebracht. Auch die vom Anwalt der Familie A. durchgeführte Anfrage an Frau A. habe kein Ergebnis gebracht; von St. C. sei behauptet worden, dass in ihrer Kanzlei nur ein Schreiben vorhanden wäre (siehe das dem Amt im April 2009 übermittelte Rechtsanwaltsschreiben). Dieses erste Schreiben sei auch bereits 2008 der Finanz übermittelt worden; nur sei dies nicht geeignet gewesen, den Sachverhalt zu klären (Antrag von Dkfm. D. an FA Melk, dass sich die Wohnung im ersten Stock nicht im Betriebsvermögen der GmbH befände).

Nach weiterer Kontaktaufnahme mit einem früheren Angestellten der Kanzlei C., Herrn F., habe sich herauskristallisiert, dass sehr wohl Unterlagen in der Kanzlei C. vorhanden sein müssten.

Im Dezember 2008 habe ein Telefonat zwischen Herrn A. und St. C. stattgefunden, wo diese auf der Bezahlung von noch offenen Honorarrückständen beharrt habe. Im Jänner 2009 sei dieser offene Betrag dann von Herrn A. bezahlt worden, wo Frau C. dann im Gegenzug entsprechende Unterlage herausgegeben habe (und nicht, wie im Schreiben ihres Rechtsanwalts behauptet worden sei, dass es keinerlei Schriftstücke mehr gegeben habe). Umgehend darauf sei vom steuerlichen Vertreter der Wiederaufnahmeantrag gestellt worden.

Außer Zweifel stehe: Bereits bei einer Betriebsprüfung der Jahre 1983 bis 1985 sei dieser Tatbestand der privat genutzten Wohnung Thema der Prüfung gewesen. Aus den übermittelten Unterlagen (erstellt von Dkfm. D., der zwischenzeitlich verstorben sei, mit dem seinerzeitigen Leiter des FA Melk, Mag. G.) sei bereits seinerzeit diese Tatsache debattiert worden. Da sich in keinem Betriebsprüfungsbericht der bisher stattgefundenen Prüfung sodann Punkte über die Hinzurechnung des ersten Stockes befunden hätten, sei davon auszugehen, dass es bereits damals zwischen Dkfm. D. und Mag. G. zu der Einigung gekommen sei, dass der erste Stock bei Einbringung des Unternehmens in eine GmbH außer Ansatz geblieben sei (ansonsten hätte die Möglichkeit bestanden, dass es zu einer Prüfungsfeststellung im BP-Bericht gekommen wäre).

Mit dem mit 29. November 2007 datierten Schreiben an den Rechtsanwalt der Bw. brachte der St. C. vertretende Rechtsanwalt Dr. K. vor, dass die Bw. das Vollmachtsverhältnis zur Mandantin aufgekündigt habe, obwohl St. C. diesbezüglich nicht der geringste Vorwurf zu machen sei. Die Mandantschaft habe daher aus diesem Grund keine Kenntnis von der angeblich stattgefundenen Betriebsprüfung. Das Thema der Wohnung bzw. Problematik der allfälligen Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen sei allerdings bekannt. In Ihrem Schreiben sei rich-

tigerweise vermerkt, dass ein Mitarbeiter der St. C., Hr. F., darauf hingewiesen habe, dass er aus der länger zurückliegenden Vergangenheit wisse, dass diese Wohnung sich nicht im Betriebsvermögen befindet. Auch die Bw. habe dies definitiv gewusst, da dies in den langen Jahren der Vertretung durch St. C. auch steuerlich immer so berücksichtigt worden sei.

Auch anlässlich einer Betriebsprüfung, die in der Zeit, in der St. C. die steuerliche Vertretung hatte, durchgeführt worden sei, sei dieser Umstand vom Finanzamt nicht beanstandet worden. Anlässlich der Beendigung des Vollmachtsverhältnisses habe St. C. sämtliche relevanten Unterlagen direkt an die Bw. ausgefolgt.

Der nunmehrige Vorwurf, demzufolge St. C. keine Stellungnahme zu den Aufforderungen der Bw. genommen hätte, sei unrichtig; Dr. K. würden diesbezügliche Fax- und E-Mailbestätigungen vorliegen, wobei hier insbesondere mit dem nunmehrigen Steuerberater der Bw. korrespondiert und telefoniert worden sei.

Hier sei insbesondere auf das E-Mail vom 4. Mai 2007 an den Steuerberater H. zu verweisen. Dessen ungeachtet habe St. C. nunmehr nochmals Nachschau im Archiv gehalten und durch Zufall ein Schreiben des früheren Steuerberaters der Bw., Dkfm. W. D., gefunden, aus dem sich ergebe, dass dieses Schreiben an das Finanzamt Melk im Zuge einer Betriebsprüfung der Jahre 1981 bis 1983 am 25. November 1987 übergeben worden sei. Soweit St. C. bekannt sei nach dem Ergebnis der damaligen Betriebsprüfung dieser Standpunkt auch ohne weiteres vom Finanzamt Melk akzeptiert worden.

Der Bw. oder dessen Steuerberater werde ein leichtes sein, unter Vorlage dieses Schreibens eine Neuentscheidung der Betriebsprüfung herbeizuführen.

Insgesamt sei jedoch darauf zu verweisen, dass St. C. nicht das geringste Verschulden am Ergebnis der nunmehrigen Betriebsprüfung treffe, weshalb die Zahlungsaufforderung entschieden zurückgewiesen werde.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß [§ 303 Abs. 1 lit. b BAO](#) in der Fassung des [BGBI. I Nr. 97/2002](#) ist dem Antrag einer Partei auf Wiederaufnahme eines durch Bescheid abgeschlossenen Verfahrens 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 ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, für die als Beispiel das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 27. Jänner 2011, [2007/15/0262](#), genannt sei, sind Tatsachen im Sinne des [§ 303 Abs. 1 lit. b BAO](#) Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis als vom rechtskräftigen Bescheid zum

Ausdruck gebracht, geführt hätten. Neue Erkenntnisse in Bezug auf die rechtliche Beurteilung solcher Sachverhaltselemente - gleichgültig, ob diese späteren rechtlichen Erkenntnisse (neuen Beurteilungskriterien) durch die Änderung der Verwaltungspraxis oder Rechtsprechung oder nach vorhergehender Fehlbeurteilung oder Unkenntnis der Gesetzeslage eigenständig gewonnen werden - sind keine Tatsachen (vgl. die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 28. Oktober 2009, 2008/15/0209, und 21. September 2009, 2008/16/0148 mit weiteren Nachweisen). Die nachteiligen Folgen einer früheren unzutreffenden Würdigung oder Wertung des der Partei bekannten Sachverhaltes oder einer fehlerhaften rechtlichen Beurteilung lassen sich demnach bei unveränderter Tatsachenlage nicht nachträglich im Wege der Wiederaufnahme des Verfahrens beseitigen (vgl. die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 21. September 2009, 2008/16/0148, und 21. November 2007, 2006/13/0107).

Auch hat das Wiederaufnahmeverfahren nicht den Zweck, allfällige Versäumnisse einer Partei im Verwaltungsverfahren zu sanieren, sondern soll die Möglichkeit bieten, bisher unbekannten, aber entscheidungswesentlichen Sachverhaltselementen Rechnung zu tragen (vgl. nochmals das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 28. Oktober 2009, [2008/15/0209](#)).

Nach Ritz, BAO³, Tz. 32 zu § 303 und Tz 9 zu § 115, samt der dort zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs ist der Wiederaufnahmswerber behauptungs- und beweispflichtig (vgl. z. B. VwGH 8. Mai 2003, [2000/15/0091](#)) für das Vorliegen des Wiederaufnahmsgrundes und (für § 303 Abs. 1 lit. b) auch für fehlendes (grobes) Verschulden (VwGH 28. Juni 1988, [88/14/0113](#); 16. Mai 2002, [2001/16/0404](#)). Die Behörde hat bei Prüfung des Vorliegens geltend gemachter Wiederaufnahmsgründe den Grundsatz der amtswegigen Ermittlungspflicht (§ 115) zu beachten (VwGH 18. Dezember 1985, [83/13/0041](#)).

Nach dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 25. Oktober 1995, [94/15/0131](#), trägt die Abgabenbehörde die Feststellungslast für alle Tatsachen, die vorliegen müssen, um einen Abgabenanspruch geltend machen zu können, doch befreit dies die Partei nicht von der Verpflichtung, ihrerseits zur Klärung des Sachverhaltes beizutragen und die für den Bestand und den Umfang der Abgabenpflicht bedeutsamen Umstände vollständig und wahrheitsgemäß im Sinne des § 119 Abs. 1 BAO offen zu legen (vgl. hiezu beispielsweise das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 25. Oktober 1994, Zl. [90/14/0181](#), m. w. N.). Nach weiterer ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes findet die amtswegige Ermittlungspflicht dort ihre Grenzen, wo der Abgabenbehörde weitere Nachforschungen nicht mehr zugemutet werden können, wie dies insbesondere dann der Fall ist, wenn ein Sachverhalt nur im Zusammenwirken mit der Partei geklärt werden kann, die Partei aber zur Mitwirkung an der Wahrheitsfindung nicht bereit ist bzw. eine solche unterlässt. Die Grenze der amtlichen Ermittlungspflicht orientiert sich an der Zumutbarkeit, die bei Auslandsbeziehungen (und bei Inanspruchnahme abgabenrechtlicher Begünstigungen) eine mehr oder weniger starke Einschrän-

kung erfährt. Diese Formel bringt den allgemeinen Grundsatz zum Ausdruck, dass die Pflicht zur amtswegigen Ermittlung des entscheidungswesentlichen Sachverhaltes dort ihre Grenze findet, wo nach der Lage des Falles nur die Partei Angaben zum Sachverhalt machen kann (vgl. hiezu beispielsweise das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 21. Oktober 1993, Zl. [92/15/0002](#), m. w. N.).

Dass diese Grenze im gegenständlichen Berufungsfall erreicht wurde, bewies bereits jenes Schreiben vom 26. Mai 2009, das über Bescheid vom 23. April 2009, mit dem das Finanzamt den Bw. u. a. dazu aufgefordert hatte, den Mangel des Fehlens von Angaben, die zur Beurteilung des fehlenden groben Verschuldens an der Nichtgeltendmachung im abgeschlossenen Verfahren notwendig sind, gemäß § 303 a BAO zu beheben, erging und mit dem der steuerliche Vertreter dem Finanzamt zur Kenntnis gebracht hatte, dass der Tatbestand der privat benutzten Wohnung bereits Thema bei einer Betriebsprüfung der Jahre 1983 bis 1985 gewesen sei und den übermittelten Unterlagen (erstellt von dem zwischenzeitlich verstorbenen Dkfm. Schreck mit dem seinerzeitigen Leiter des FA Melk, Mag. Weingartner) zufolge bereits seinerzeit debattiert worden sei. Geht der steuerliche Vertreter in Hinblick darauf, dass sich in keinem Betriebsprüfungsbericht der bisher stattgefundenen Prüfung sodann Punkte über die Hinzurechnung des ersten Stockes befunden hätten, davon aus, dass es bereits damals zwischen Dkfm. D. und Mag. G. zu der Einigung gekommen sei, derzufolge der erste Stock bei Einbringung des Unternehmens in eine GmbH außer Ansatz geblieben sei (ansonsten hätte die Möglichkeit bestanden, dass es zu einer Prüfungsfeststellung im BP- Bericht gekommen wäre), so handelte es sich bei diesem Vorbringen um die Darlegung einer Sachverhaltsvariante, ohne ein der Bw. bisher unbekanntes, aber entscheidungswesentliches Sachverhaltselement offen zu legen.

Zwar sieht der steuerliche Vertreter einen „Wermutstropfen“ darin, dass der Kunde Schriftstücke aus den achtziger Jahren ausfindig machen müsse, um zu beweisen, welche Vorgangsweise die Finanz seinerzeit gewählt habe - was auch aus seinem internem Steuerakt aktenkundig sein sollte, jedoch ist bei der beantragten Wiederaufnahme der Wiederaufnahmewerber in analoger Anwendung beispielsweise des Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes vom 17. Mai 2000, [2000/15/0056](#), behauptungs- und beweispflichtig. Fehlten entsprechende Beweismittel für das Vorbringen des steuerlichen Vertreters, so war für die Bw. nur aus der Bezugnahme auf die Feststellung des Betriebsprüfers zur Wiederaufnahme des Verfahrens, wenn entsprechende Unterlagen beigebracht werden könnten, aus welchen hervorgehe, dass sich die Wohnung nicht im Besitz der GmbH befunden habe, nichts zu gewinnen.

Wenn der Rechtsmeinung des Finanzamts mit der gegen den Abweisungsbescheid vom 4. Juni 2009 gerichteten Berufung im Wesentlichen entgegengehalten wird, dass das Auftragsverhältnis mit der Kanzlei C. im Jahr 2005 geendet habe, weshalb der Grundsatz, dass

sich die vertretende Partei die Kenntnis des Vertreters zurechnen lassen müsse, nicht anwendbar sei, und im Übrigen betont werde, dass die Bw. und auch die Kanzlei über eineinhalb Jahre hindurch (ab Beendigung des Betriebsprüfungsverfahrens) versucht hätten, die Annahme der Betriebsprüfung zu widerlegen, was durch den mehrmaligen Steuerberaterwechsel (D. - E. - C.) im Laufe der langjährigen Firmengeschichte erschwert worden sei, so waren letztendlich auch die Ausführungen in der Berufung in abgabenrechtlicher Hinsicht nicht dazu geeignet, das Vorliegen tauglicher Wiederaufnahmsgründe aufzuzeigen, geschweige denn unter Beweis zu stellen; auch zur für die Berufungsentscheidung relevanten Verschuldensfrage wurden keine über die bloße Behauptungsebene hinausgehenden Nachweise erbracht.

Zu dem mit 29. November 2007 datierten Schreiben an den Rechtsanwalt der Bw. sei bemerkt, dass welcher Rechtsanwalt auch immer die Aufgabe hat, seinem Auftraggeber mit rechtsstaatlichen Mitteln zu seinem Recht zu verhelfen. Im Rahmen der Beratung wird der Mandant über die Rechtslage, seine Erfolgschancen, die Möglichkeiten einer Beweissicherung und die anfallenden Kosten sowie das Kostenrisiko informiert. Ist die Voraussetzung für die Haftpflicht grundsätzlich rechtswidriges und schuldhafte Handeln oder Unterlassen, so war das im Schreiben angesprochene Verschulden zwar möglicherweise dazu geeignet, das Vorliegen eines Haftungsfalles nach dem Versicherungsrecht zu thematisieren, aber nicht ein Unverschulden der Partei an der behördlichen Unkenntnis zu dokumentieren.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 30. August 2011