



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw. gegen den Bescheid des Finanzamtes Liezen betreffend Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der einheitlichen und gesonderten Feststellung von Einkünften für die Jahre 1997 bis 2001 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

An der Bw., einer KG, ist ua. die AK-GmbH & Co KG beteiligt.

Gründungsgesellschafter der AK-GmbH & Co KG waren die AK-GmbH (Komplementär ohne Kapitaleinlage) sowie AK (Kommanditist mit Vermögenseinlage).

Mit Notariatsakt vom 14. März 1995 übertrug AK von seinem bis dahin zu 100% gehaltenen Kommanditanteil an der AK-GmbH & Co KG je 16% unentgeltlich (als vorweggenommene Erbfolge) an die drei Söhne MK, RK und TK. Somit betrugen die Beteiligungsverhältnisse an der AK-GmbH & Co KG ab diesem Zeitpunkt: AK 52%; MK, RK und TK je 16%. Gleichzeitig räumten die Söhne MK, RK und TK dem Vater AK das lebenslängliche unentgeltliche Nießbrauchrecht an den ihnen unentgeltlich übertragenen Kommanditanteilen ein. Auf Grund dieses Nießbrauchs standen dem AK 90% der auf die übertragenen Kommanditanteile entfallenden Gewinne und Verluste zu.

In verfahrensrechtlicher Hinsicht wurden die o.a. vier Kommanditisten direkt in das die Bw. betreffende Feststellungsverfahren gemäß § 188 BAO eingebunden. Dem entsprechend erfolgten auch die einheitlichen und gesonderten Feststellungen für die Jahre 1997, 1998, 1999, 2000 und 2001.

Diesbezüglich stellte die steuerliche Vertreterin der Bw. mit **Schreiben vom 14. Oktober 2003** einen **Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens**, und zwar mit folgender Begründung:

Innerhalb der Bw. werde die Gewinnverteilung ua. wie folgt vorgenommen:

AK	15,87%
MK	0,27%
RK	0,27%
TK	0,27%

Die hier nicht genannten weiteren Gesellschafter der Bw. würden vom Wiederaufnahmsbegehren unberührt bleiben.

Die o.a. Gewinnverteilung beruhe auf dem Gesellschaftsvertrag der AK-GmbH & Co KG sowie auf der zwischen AK und den Söhnen MK, RK und TK abgeschlossenen Fruchtgenussvereinbarung. Erstmals im Zuge der Kontrolle der Steuererklärungen 2002 sei aber aufgefallen, dass diese Fruchtgenussvereinbarung bereits mit Wirkung vom

1. Jänner 1997 aufgekündigt worden sei. Das sei der Bw. bislang nicht bekannt gewesen. Der gesamte Sachverhalt sei allerdings bereits im Zuge einer Betriebsprüfung in Deutschland protokolliert und nachgewiesen worden, was auch aus den beiliegenden Unterlagen ersehen werden könne. Unter Berücksichtigung dieser Aufkündigung des Fruchtgenussrechtes ergäbe sich im vorliegenden Fall daher folgende geänderte Ergebniszuteilung:

AK	8,67%
MK	2,67%
RK	2,67%
TK	2,67%

In der dem Wiederaufnahmsantrag beigelegten Ablichtung des Betriebsprüfungsberichts des Finanzamts für Großbetriebsprüfung Dortmund vom 29. Mai 2000 betreffend die AK-GmbH & Co KG wird unter Tz 8 erwähnt, dass AK mit Schreiben vom 31. Dezember 1996 seinen drei Söhnen MK, RK und TK mitgeteilt habe, dass er mit Wirkung vom 1. Jänner 1997 "ausdrücklich und unwiderruflich" auf sein Nießbrauchrecht an den Kommanditanteilen verzichte.

Über den o.a. Wiederaufnahmsantrag sprach das Finanzamt mit **Bescheid vom 13. November 2003** ua. wie folgt ab:

In Zusammenhang mit einer Antragswiederaufnahme würden Tatsachen und Beweismittel nur dann taugliche Wiederaufnahmsgründe darstellen, wenn sie im abgeschlossenen Verfahren ohne Verschulden der Partei nicht geltend gemacht werden konnten. Dabei spiele es keine Rolle, welchen Grad das Verschulden habe und ob die Partei das Allein- oder nur ein Mitverschulden treffe. Unabhängig davon, dass der nunmehr behauptete Sachverhalt erst im Zuge einer Betriebsprüfung durch das Finanzamt Dortmund protokolliert und nachgewiesen worden sei, sei die anlässlich der Kontrolle der Steuererklärungen 2002 nachträglich erlangte Kenntnisnahme von diesem Sachverhalt, der bereits im Gesellschaftsvertrag vor dem Jahr 1997 festgelegt worden sei, auf eine Nachlässigkeit, dh. Verschulden, der Bw. bzw. ihrer steuerlicher Vertreter zurückzuführen. Der Antrag sei daher abzuweisen.

In der dagegen eingebrachten **Berufung vom 9. Dezember 2003** wurde im Wesentlichen Folgendes vorgebracht:

Die vom verfahrensgegenständlichen Wiederaufnahmsantrag betroffenen AK, MK, RK und TK würden an der Ergebniszuteilung der Bw. nur als Gesellschafter der AK-GmbH & Co KG

teilnehmen. Die Bw. und die AK-GmbH & Co KG hätten ihren Sitz in Deutschland und unterschiedliche Organe. Die dem Wiederaufnahmsantrag zu Grunde liegenden neuen Tatsachen stünden im Verantwortungsbereich der AK-GmbH & Co KG, während der Gesellschaftsvertrag der Bw. davon nicht unmittelbar betroffen sei. Die Änderungen des Gesellschaftsvertrages der AK-GmbH & Co KG habe man als rein innerdeutsche Angelegenheit angesehen, weshalb diese Änderungen bzw. deren Auswirkungen den verantwortlichen Organen in Österreich nicht mitgeteilt worden seien. Auch die österreichischen Organe der K-GmbH & Still hätten von diesen Änderungen nichts wissen können. Es sei daher nicht gerechtfertigt, den Organen der Bw. (Deutschland) bzw. jenen der K-GmbH & Still (Österreich) ein Verschulden an der Nichtberücksichtigung der neu hervorgekommenen Tatsachen zu unterstellen. Im Übrigen seien im vorliegenden Fall auch die Voraussetzungen für eine amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens erfüllt.

In der **Vorhaltsbeantwortung vom 23. Februar 2004** brachte die steuerliche Vertreterin der Bw. ua. Folgendes ergänzend vor:

Zur näheren Erläuterung werde ein Organigramm vorgelegt. Den Ausgangspunkt für das gegenständliche Berufungsverfahren bilde demnach die österreichische K-GmbH. An dieser Gesellschaft sei die Bw. (mit Sitz in Deutschland) als atypisch stiller Gesellschafter zu 75% beteiligt. An der Bw. sei wiederum die AK-GmbH & Co KG (ebenfalls mit Sitz in Deutschland) zu 16,67% beteiligt. Im vorliegenden Fall seien also ausschließlich die Gewinnanteile der (deutschen) Bw. aus der stillen Beteiligung an der (österreichischen) K-GmbH relevant, soweit sie der Bw. zugewiesen worden seien. Die Änderung bezüglich des Nießbrauchrechtes innerhalb der AK-GmbH & Co KG sei durch den Geschäftsführer AK veranlasst worden und den Geschäftsführern der Bw. bzw. der K-GmbH bisher nicht bekannt gewesen. Die entscheidungsrelevanten Steuererklärungen der Bw. würden in Österreich erstellt, und auch sämtliche diesbezüglich relevanten Informationen würden in Österreich aufbereitet. Wie bereits erwähnt, sei aber die für die ordnungsgemäße Gewinnverteilung nötige Information über die Beendigung der Nießbrauchvereinbarung den diesbezüglich zuständigen Organen der K-GmbH bisher nicht bekannt gewesen. Eine Protokollierung der geänderten Ergebnisverteilung betreffend die AK-GmbH & Co KG sei durch das Finanzamt Dortmund im Jahr 2000 im Rahmen der Großbetriebsprüfung erfolgt. Kenntnis über diese Protokollierung, soweit sie die österreichische Gewinnermittlung betreffe, habe man aber erst im Jahr 2003 erlangt. Damals habe in Österreich der Wechsel in der steuerlichen Vertretung der Bw. stattgefunden. Im Zuge dieses Wechsels hätten verschiedene historische Urkunden neu beschafft bzw. Sachverhalte abgeklärt werden müssen, und im Zuge dieser Kontrolle sei auch die fehlerhafte Gewinnverteilung für die Jahre 1997 bis 2001 aufgefallen. Zu diesem

Sachverhalt seien in Österreich keine erläuternden Unterlagen aufgelegt, sodass erst eine Kontaktaufnahme mit den zuständigen Organen in Deutschland habe erfolgen müssen. Im Zuge der Recherchen seien dann die entsprechenden Unterlagen beschafft und in der Folge der gesamte Sachverhalt aufgeklärt worden.

Darüber sprach das Finanzamt in der **Berufungsvorentscheidung vom 5. März 2004** ua. wie folgt ab:

AK, MK, RK und TK seien Parteien im Feststellungsverfahren der Bw. Diese vier Personen hätten die ursprüngliche Fruchtgenussvereinbarung sowie die angebliche spätere Kündigung unter sich vereinbart. Sie hätten daher auch vom jeweils aktuellen Vereinbarungsstand Kenntnis gehabt, und es wäre für sie wohl nur unschwer möglich gewesen, dieses auch für das Feststellungsverfahren der Bw. notwendige Wissen weiter zu geben. Dass sie dies unterlassen hätten, sei ihnen jedenfalls als persönliches grobes Verschulden anzulasten, was eine Antragswiederaufnahme gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO ausschließe. Abgesehen davon, sei der im vorliegenden Fall unter nahen Angehörigen angeblich abgeschlossene Fruchtgenusswiderruf mit Wirkung vom 1. Jänner 1997 über die Sphäre der vier Betroffenen offenbar gar nicht hinaus gedrungen. Damit würden aber auch die in der Berufung vorgebrachten Argumente für eine amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO ("... keinerlei Rechtsunsicherheit ... kein Zweifel an der Glaubwürdigkeit") ins Leere gehen.

Dagegen brachte die steuerliche Vertreterin der Bw. im **Vorlageantrag vom 29. März 2004** im Wesentlichen Folgendes vor:

In Ergänzung zum bisherigen Vorbringen würden nunmehr Kopien der relevanten Erklärungen des AK betreffend den Nießbrauchverzicht vorgelegt. Darauf sei auch die Kenntnisnahme seitens der Begünstigten schriftlich dokumentiert. Die verzögerte Vorlage der Urkunden sei lediglich darin begründet, dass diese Urkunden am Sitz der Gesellschaft in Deutschland aufgelegt seien. Eine willkürliche oder nachträgliche Vermeidung von Abgabenfolgen sei im vorliegenden Fall auszuschließen, weil die Erklärungen nachweislich zeitnah zum gewünschten Erfolg unterfertigt worden seien. Das Finanzamt gehe von einem groben persönlichen Verschulden aus. Dabei sei aber zu beachten, dass sämtliche betroffenen Parteien ihren Wohnsitz, gewöhnlichen Aufenthaltsort und wirtschaftlichen Tätigkeitsbereich in Deutschland hätten. Der Sonderfall der steuerlichen Auswirkungen der Beteiligung an der österreichischen K-GmbH sei von den betroffenen Parteien bisher übersehen worden. Darin liege nach Meinung der steuerlichen Vertreterin jedoch keinesfalls ein grobes Verschulden, sondern lediglich ein Versehen. Unmittelbar nach Bekanntwerden des Versehens, im Zuge

der Erstellung der Steuererklärungen 2002, sei der Fehler berichtigt worden, und zwar ohne gesonderte Bedachtnahme auf die steuerlichen Auswirkungen. Die betroffenen Parteien hätten sich in der Vergangenheit bei der Erstellung der Steuererklärungen bzw. Überprüfung der jeweiligen Steuerbescheide erfahrener Vertreter bedient. Der o.a. Mangel im Informationsfluss könne aber nicht als grobes persönliches Verschulden bewertet werden, weil sämtliche betroffenen Parteien ihren Erklärungspflichten bisher ordnungsgemäß nachgekommen seien. Es lägen im vorliegenden Fall daher keine Ausschließungsgründe für eine Antragswiederaufnahme vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 303 Abs. 1 lit. b. BAO 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.

Kein grobes Verschulden im o.a. Sinne liegt bei einem minderen Grad des Versehens oder der Nachlässigkeit (vgl. § 1332 ABGB), somit bei leichter Fahrlässigkeit, vor (vgl. Ellinger-Iro-Kramer-Sutter-Urtz, BAO, § 303 Tz 16). Leichte Fahrlässigkeit liegt dann vor, wenn ein Fehler unterläuft, den gelegentlich auch ein sorgfältiger Mensch begeht (vgl. Ritz, BAO-Kommentar², § 308 Tz 14). Dagegen kann im Fall einer auffallenden Sorglosigkeit des (der) Handelnden von einem minderen Grad des Versehens bzw. leichter Fahrlässigkeit nicht mehr gesprochen werden. Auffallend sorglos handelt, wer die erforderliche und nach den persönlichen Fähigkeiten zumutbare Sorgfalt außer Acht lässt (vgl. Ellinger-Iro-Kramer-Sutter-Urtz, aaO, § 308 E Tz 22f und die dort zitierte Judikatur). Grundsätzlich gilt außerdem, dass das Verschulden des Vertreters dem Verschulden des Vertretenen gleichzuhalten ist (vgl. Ritz, aaO, § 308 Tz 17).

Parteienstellung im Verfahren über die einheitliche und gesonderte Feststellung kommt sämtlichen daran Beteiligten zu (vgl. Ritz, aaO, § 78 Tz 6).

Davon ausgehend ist der unabhängige Finanzsenat zur Auffassung gelangt, dass im vorliegenden Fall sehr wohl von einem der Wiederaufnahme auf Antrag gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO entgegen stehenden groben Parteienverschulden auszugehen ist:

Den Parteien: AK, MK, RK und TK (deren Parteienstellung ergibt sich ja daraus, dass sie in das berufsgegenständliche Feststellungsverfahren als Unterbeteiligte direkt eingebunden sind [vgl. Ritz, aaO, § 188 Tz 7]) ist eine auffallende Sorglosigkeit im o.a. Sinne schon einmal insofern vorzuwerfen, als sie es unterlassen haben, die Information über den gerade und ausschließlich zwischen ihnen (angeblich) erfolgten Fruchtgenussverzicht vom 31. Dezember 1996 mit Wirkung vom 1. Jänner 1997 nach außen hin (an die weiteren Beteiligten des berufsgegenständlichen Feststellungsverfahrens, an ihre steuerlichen Vertreter, an die zur Vertretung der Bw. berufenen Personen, an die Abgabenbehörde) zeitgerecht weiterzugeben bzw. für deren zeitgerechte Weitergabe Sorge zu tragen, obwohl ihnen die Auswirkungen des Fruchtgenussverzichts auf die Gewinnverteilung klar sein mussten. Diese Unterlassung hatte dann ja zur Folge, dass über Jahre hinweg von der Bw. Feststellungserklärungen eingereicht und vom Finanzamt entsprechende Feststellungsbescheide erlassen wurden, auf Grund derer den Parteien: AK, MK, RK und TK – in Ansehung des behaupteten Fruchtgenussverzichts - in beträchtlichem Ausmaß unrichtige Gewinnanteile zugewiesen wurden.

Eine auffallende Sorglosigkeit der o.a. Parteien ist darüber hinaus aber auch im angeblichen Übersehen dieser - unter Berücksichtigung des behaupteten Fruchtgenussverzichts - geradezu in die Augen springenden Unrichtigkeit in Bezug auf die sie betreffenden Gewinnanteile, wie sie in den von der Bw. erstellten Feststellungserklärungen ausgewiesen und in der Folge vom Finanzamt auch bescheidmäßig festgestellt wurden (vgl. zB das Beteiligungsausmaß und die Gewinnanteile der Parteien: AK, MK, RK und TK laut den eingereichten Feststellungserklärungen bzw. -bescheiden einerseits und Wiederaufnahmsantrag andererseits), zu erblicken.

Ganz besonders anzulasten ist diese auffallende Sorglosigkeit dem AK, ging doch der (behauptete) Fruchtgenussverzicht von ihm aus und war er ja ua. nicht nur Kommanditist der AK-GmbH & Co KG, sondern auch Geschäftsführer der geschäftsführenden Komplementärin (=AK-GmbH) der AK-GmbH & Co KG. Außerdem wurden ja auch gerade ihm - in Ansehung des behaupteten Fruchtgenussverzichts – jahrelang in vielfacher Millionenhöhe (S) überhöhte Gewinnanteile zugewiesen, wobei er davon offenbar aber keine Kenntnis nahm bzw. darauf auch nicht entsprechend reagierte.

Neben den Parteien: AK, MK, RK und TK wird man aber auch die zur Vertretung der Bw. berufenen Personen vom Vorwurf der auffallenden Sorglosigkeit nicht freisprechen können, wären diese doch an und für sich sehr wohl verpflichtet gewesen, den aktuellen Stand der die Gewinnverteilung betreffenden Vereinbarungen zu kennen. Demnach ist also wohl auch im (jahrelangen) ungeprüften Übernehmen der bisherigen, unter Berücksichtigung des

behaupteten Fruchtgenussverzichts nicht mehr aktuellen, ja sogar wesentlich unrichtigen Beteiligungsverhältnisse bzw. Gewinnverteilungsschlüssel betreffend die AK-GmbH & Co KG durch die über das Faktum der Unterbeteiligung der Parteien: AK, MK, RK und TK und deren verfahrensrechtliche Behandlung ja offenbar sehr wohl informierte Bw. eine nicht mehr bloß leicht fahrlässige Vorgangsweise der hierfür verantwortlichen Personen zu erblicken.

Im Übrigen stünde das o.a. grobe Parteienverschulden aber einer (allfälligen) Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen grundsätzlich nicht entgegen (vgl. § 303 Abs. 4 BAO).

Klargestellt wird auch noch, dass sich die von der Bw. behaupteten neu hervorgekommenen Tatsachen bzw. Beweismittel (= der behauptete Fruchtgenussverzicht) lediglich auf das anteilige Gewinnverteilungsverhältnis zwischen den Parteien: AK, MK, RK und TK untereinander auswirken, während die Gewinnverteilung hinsichtlich aller anderen Gesellschafter davon unberührt bleibt (vgl. Wiederaufnahmsantrag vom 14. Oktober 2003). Daher kann sich im Grunde auch nur AK durch die antragsgegenständlichen Feststellungsbescheide überhaupt als beschwert erachten, denn nur ihm wären ja - unter Zugrundelegung des behaupteten Fruchtgenussverzichts – zu hohe Einkünfte zugerechnet worden.

Was den Einwand der Bw., der (behauptete) Fruchtgenussverzicht des AK hätte ja nur die Ebene der Unterbeteiligung (= Beteiligung an der AK-GmbH & Co KG) betroffen, anlangt, so erscheint dieser nicht stichhältig, weil die Parteien: AK, MK, RK und TK nach dem oben Gesagten ja auch Beteiligte und Parteien des die Bw. betreffenden Feststellungsverfahrens sind.

Es ist aber auch nicht zu erkennen, was an der hier getroffenen rechtlichen Beurteilung der von der Bw. besonders betonte *in Deutschland* gelegene Wohnsitz (gewöhnliche Aufenthaltsort, wirtschaftliche Tätigkeitsbereich) der betroffenen Parteien ändern sollte.

Schließlich kann es entsprechend dem oben Gesagten im vorliegenden Fall aber auch auf das von der Bw. relevierte Wissen bzw. mehr oder minder verschuldete Nichtwissen der Organe der K-GmbH bzw. K-GmbH & Still nicht ankommen.

Somit war wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, 16. August 2004