



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., Adr.1, vertreten durch Stb., vom 29. September 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes N., vom 17. September 2008 betreffend Zurückweisung eines Antrages auf Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung (BAO) hinsichtlich der Einkommensteuer 1995 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

1) Bisherige Einkommensteuerfestsetzung 1995

Gegenüber dem Bw. wurde mit dem gemäß § 295 Abs. 1 BAO abändernden Bescheid vom 25. Juli 2000 die Einkommensteuer für 1995 mit S 392.760,00 festgesetzt. Dieser Bescheid hatte eine Nachforderung in Höhe von S 85.450,00 zur Folge.

2) Beantragte Wiederaufnahme der Verfahren zur Einkommensteuerfestsetzung 1995

Mit dem Anbringen vom 11. August 2008 beantragte der Bw. die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 1995. Zur Begründung führte er im Antrag wie folgt aus:

„Als bevollmächtigte Steuerberater des oben genannten Klienten stellen wir innerhalb offener Frist den Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO. Die beantragte Wiederaufnahme betrifft nachfolgenden Bescheid: gem. § 295 BAO abgeänderter Einkommensteuerbescheid 1995, ausgestellt am 25.07.2000, Bescheidausstellung durch Abgabenbehörde 1. Instanz.

Wiederaufnahmegrund

Mit Bescheid vom 25. März 2008 wurde festgestellt, dass der dem oben genannten Einkommensteuerbescheid 1995 zugrunde liegende Bescheid gemäß § 188 BAO vom 12. Juli 2000 mangels gültigem Bescheidadressaten der Bescheidcharakter fehlt und dieser somit keine normative Kraft entfalten konnte. Es handelt sich um einen Nichtbescheid (VwGH 29.09.1997, 93/17/0042).

Die Qualifizierung des Grundlagenbescheides als Nichtbescheid stellt eine neu hervorgekommene Tatsache im Sinn des § 303 Abs. 1 lit. b BAO dar und ist als tauglicher Wiederaufnahmegrund zu qualifizieren. Wenn selbst der bescheiderlassenden Behörde die Tatsache nicht bekannt war, dass der Grundlagenbescheid nicht über Bescheidcharakter verfügte, so kann diese Tatsache im Verhältnis zum Rechtsunterworfenen nur als „neu hervorgekommen“ gelten. Den Wiederaufnahmewerber trifft kein grobes Verschulden an der Nichtgeltendmachung dieses Umstandes.

Die oben beschriebene Rechtsansicht wird durch die Erledigung des Bundesministeriums für Finanzen vom 28. Oktober 2005 geteilt. Siehe beiliegende Kopie der Erledigung.

Weiters weisen wir darauf hin, dass die Wiederaufnahme des rechtskräftigen Verfahrens zu einem abgeänderten Einkommensteuerbescheid 1995 führt.

Begründung

I. Sachverhalt

Grundlagenbescheid

Aufgrund einer Betriebsprüfung erließ das Finanzamt G. am 12.07.2000 einen Bescheid gem. § 188 BAO an die „XYZ. GMBH & Stille“, wobei hinsichtlich des Jahres 1995 eine abweichende Feststellung gegenüber dem ursprünglichen Grundlagenbescheid vor der Betriebsprüfung getroffen wurde. Gegen den Bescheid vom 12.07.2000 wurde fristgerecht das Rechtsmittel der Berufung erhoben.

Der Unabhängige Finanzsenat hat am 25. März 2008 entschieden, dass der Bescheid vom 12.07.2000 mangels wirksamer Zustellung (oben angeführte Zustellverfügung) nicht erlassen worden ist (Nichtbescheid).

Das für die XYZ. zuständige Finanzamt G. hat darauf bis dato nicht reagiert.

Abgeleiteter Bescheid/Einkommensteuerbescheid 1995

Aufgrund des vorhin erwähnten Nichtbescheides – erlassen durch das Finanzamt G. – wurde der ursprüngliche Einkommensteuerbescheid 1995 von Herrn Bw.x gem. § 295 BAO durch den vorliegenden Einkommensteuerbescheid 1995 vom 25.07.2000 ersetzt.

Daraus resultierte eine Einkommensteuernachzahlung.

Die vorgenommene Abänderung des Einkommensteuerbescheides 1995 gem. § 295 BAO erfolgte auf Basis eines Nichtbescheides und entspricht damit nicht den gesetzlichen Bestimmungen.

II. Rechtliche Beurteilung

An einer Wiederaufnahme gemäß § 303 BAO besteht aus nachfolgenden Gründen ein rechtliches Interesse:

Die Abänderung eines abgeleiteten Bescheides gem. § 295 BAO ist nur dann zulässig, wenn der betreffende Bescheid von einem Grundlagenbescheid abzuleiten ist. Unbestritten ist nunmehr, dass der von der Abgabenbehörde ausgefertigte Bescheid ein Nichtbescheid ist. Damit hat jedoch der Abänderung ein tauglicher Feststellungsbescheid gefehlt. Da der abgeleitete Einkommensteuerbescheid vom 25.07.2000 rechtswidrig erlassen wurde und auch ein nachträglich rechtswirksam erlassener Grundlagenbescheid diesen Mangel nicht heilt (siehe VwGH 93/14/0203), ist dem Wiederaufnahmeantrag stattzugeben. Da der Rechtszustand herzustellen ist, der ohne Abänderung gem. § 295 BAO vorgelegen ist, ist der Einkommensteuerbescheid in der Fassung des ursprünglichen Einkommensteuerbescheid vom 02.10.1996 zu erlassen.

III. Anträge

Im Sinne der obigen Ausführungen beantragen wir die Wiederaufnahme des Verfahrens.“

Das Finanzamt hat mit dem angefochtenen Bescheid den Wiederaufnahmeantrag zurückgewiesen und führte unter Hinweis auf § 304 BAO aus, dass die Eingaben nicht fristgerecht eingebracht wurden.

In der gegenständlichen Berufung vom 29. September 2008 wurde wie folgt vorgebracht:

„Berufung gegen den Zurückweisungsbescheid vom 17. September 2008 ...

Als bevollmächtigte Steuerberater des oben genannten Klienten erheben wir gegen den Zurückweisungsbescheid vom 17. September 2008, eingelangt am 19. September 2008, betreffend unseren Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO das Rechtsmittel der Berufung.

Wir beantragen die Stattgabe unseres Antrages auf Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO und begründen unseren Antrag wie folgt:

Wir verweisen auf die auf gegenständlichen Fall erfolgte Einzelerledigung des BMF (GZ BMF 010103/0042-VI/2005) durch Herrn Dr. Christoph Ritz vom 28.10.2005:

„Die Wiederaufnahme ist übrigens auch dann zu bewilligen, wenn die Bemessungsgrundlage der Erlassung eines neuerlichen Änderungsbescheides entgegensteht“ (siehe Anlage).

Der am 11. August eingebrachte Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens kann daher jedenfalls nicht als verspätet beurteilt werden.“

Die Berufung wurde – ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung – an den Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

3) Feststellungsverfahren betreffend XYZx. GmbH & Stille:

Aus dem Bescheid des Unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Wien, Senat 15, vom 13. März 2008, RG/0072-W/08 (Klaglosstellung zu UFS 13.12.2007, RV/2777-W/02) geht hervor, dass der „Bescheid“ des Finanzamtes für den G1. vom 12. Juli 2000 betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für 1995 mit folgender Zustellverfügung versehen war:

„XYZ. GMBH & Stille

Adr.2 “

Dazu führte der Unabhängige Finanzsenat aus:

„Der Zustellverfügung des erstinstanzlichen Bescheides haften folgende Mängel an:

1. Als eine nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person kam die Komplementärin XYZ. GmbH im Zeitpunkt der Bescheidzustellung ohne weiteres in Betracht, weil damals noch nicht alle atypisch Stillen aus der Gesellschaft ausgeschieden waren. Mit der oben (kursiv) zitierten Adrema-Wendung erweist sich die Zustellverfügung jedoch als mangelhaft. Gemäß § 5 Z1 Zustellgesetz hatte die Abgabenbehörde erster Instanz in geeigneter Form den Empfänger zu bestimmen, „dessen Identität möglichst eindeutig zu bezeichnen ist“. Die Person des offenkundig intendierten Empfängers Komplementär-GmbH war nicht ausdrücklich angesprochen, es fehlte ihre unternehmensrechtliche Bezeichnung mit der hier wohl einzig richtigen Wendung „zu Händen der XYZ. GmbH“.

2. Ein weiterer Mangel der Zustellverfügung bestand darin, dass die von der Einkünftefeststellung betroffenen, großteils ehemaligen, atypisch stillen Mitgesellschafter nur aus der einen Spruchbestandteil bildenden Einkünfteverteilung erschließbar waren und nicht auch im Adrema als Normadressaten genannt wurden, etwa mit der Wendung: „siehe Beteiligtenliste im Anhang“.

Da die Zustellverfügung weder die Bescheidadressaten vollständig noch den nach § 81 BAO vertretungsbefugten Empfänger überhaupt bzw. mit der erforderlichen Genauigkeit bezeichnet hatte, war der Feststellungsbescheid des Finanzamtes mangels wirksamer Zustellung tatsächlich nicht erlassen worden. ...“

Der Bescheid des Unabhängigen Finanzsenates war wie folgt adressiert:

*„AB. Holding GmbH als Rechtsnachfolgerin
der XYZ. GMBH
(und ehemals stille Mitgesellschafter;
Liste im Anhang)
z.H. Stb.2
Adr.3“*

Auf der im Adressfeld genannten Liste war auch der Bw. angeführt.

Mit Bescheid vom 25. März 2008, RV/0732-W/08 hat der Unabhängige Finanzsenat die Berufung gegen den „Bescheid“ des Finanzamtes für den G1. vom 12. Juli 2000 betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für 1995 zurückgewiesen. Die Begründung glich jener im Bescheid vom 13. März 2008, RG/0072-W/08.

4) Rechtliche Würdigung zur Berufung

§ 303 Abs. 1 und 2 BAO lauten:

„(1) 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

a) der Bescheid durch Fälschung einer Urkunde, falsches Zeugnis oder eine andere gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonstwie erschlichen worden ist, oder

b) Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im abgeschlossenen Verfahren ohne grobes Verschulden der Partei nicht geltend gemacht werden konnten, oder

c) der Bescheid von Vorfragen abhängig war und nachträglich über eine solche Vorfrage von der hierfür zuständigen Behörde (Gericht) in wesentlichen Punkten anders entschieden wurde und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

(2) Der Antrag auf Wiederaufnahme gemäß Abs. 1 ist 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.“

Gemäß § 81 Abs. 6 BAO bleibt die bei Beendigung der Personenvereinigung (Personengemeinschaft) bestehende Vertretungsbefugnis, sofern dem nicht andere Rechtsvorschriften entgegenstehen, insoweit und solange aufrecht, als nicht von einem der zuletzt beteiligt gewesenen Gesellschafter (Mitglieder) oder der vertretungsbefugten Person dagegen Widerspruch erhoben wird.

Für schriftliche Ausfertigungen, die nach Beendigung einer Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit ergehen, gilt gemäß § 81 Abs. 7 BAO die nach § 81 Abs. 6 BAO vertretungsbefugte Person auch als Zustellungsbevollmächtigter der ehemaligen Gesellschafter (Mitglieder), sofern ein solcher nicht eigens namhaft gemacht wurde.

Vertretungsbefugnisse nach § 81 Abs. 6 und 7 BAO bleiben gemäß § 81 Abs. 8 BAO auch für ausgeschiedene Gesellschafter (Mitglieder) von Personenvereinigung (Personengemeinschaften) ohne eigene Rechtspersönlichkeit hinsichtlich der vor dem Ausscheiden gelegenen Zeiträume und Zeitpunkte betreffenden Maßnahmen bestehen, solange dem nicht von Seiten des ausgeschiedenen Gesellschafters (Mitglieds) oder der vertretungsbefugten Person widersprochen wird.

Aus dieser Rechtslage ergibt sich, dass die Stb.2x, welcher die oben angeführten Bescheide des Unabhängigen Finanzsenates vom 13. und 25. März 2008 zugestellt wurden, für den Berufungswerber zumindest in den Angelegenheiten des Feststellungsverfahrens gemäß § 188 BAO betreffend das Jahr 1995 vertretungsbefugt war.

Der Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens ist gemäß § 303 Abs. 2 BAO binnen einer Frist von drei Monaten einzubringen. Diese „subjektive Frist“ berechnet sich von dem Zeitpunkt an, in dem der Antragsteller nachweislich Kenntnis von den Tatsachen erlangt hat, die den Wiederaufnahmsgrund bilden. Die Frist von drei Monaten beginnt somit mit Kenntnis des Wiederaufnahmesgrundes, nicht erst mit dessen Beweisbarkeit. Hinsichtlich der Kenntnis der Wiederaufnahmsgründe muss sich die vertretene Partei Kenntnisse des Vertreters zurechnen lassen (Vgl. Stoll, BAO, 2915).

Demnach ist die Frist des § 303 Abs. 2 BAO nicht erst ab Kenntnisnahme des Wiederaufnahmesgrundes durch den Berufungswerber, sondern bereits ab Kenntnisnahme durch die Stb.2x zu berechnen. Da mit Zustellung des Bescheides des Unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Wien, Senat 15, vom 13. März 2008; GZ. RG/0072-W/08 am 17. März 2008 der vom Berufungswerber behauptete Wiederaufnahmsgrund erstmals dem im

Feststellungsverfahren befugten Vertreter des Berufungswerbers nachweislich zur Kenntnis gebracht wurde, ist dieser Tag als Beginn der Antragsfrist nach § 303 Abs. 2 BAO anzusetzen. Die Antragsfrist nach § 303 Abs. 2 BAO ist somit am 17. Juni 2008 abgelaufen. Der gegenständliche Antrag vom 11. August 2008 war somit verspätet.

Die in einer Einzelerledigung des Bundesministeriums für Finanzen vom 28. Oktober 2005 vertretene Rechtsansicht, wonach die Wiederaufnahme auch dann zu bewilligen sei, wenn die Bemessungsverjährung der Erlassung eines neuerlichen Änderungsbescheides entgegensteht, kann für den Unabhängigen Finanzsenat nicht bindend sein. Nach § 6 Abs. 1 des Bundesgesetzes über den unabhängigen Finanzsenat (UFSG) besteht keine Bindung an Weisungen der Mitglieder des unabhängigen Finanzsenates bei Besorgung der ihnen nach den Abgabenvorschriften (§ 3 Abs. 3 BAO) zukommenden Aufgaben. Aus diesem Grunde hat die Beurteilung der gegenständlichen Rechtsfragen anhand der gesetzlichen Bestimmungen zu erfolgen.

Wien, am 6. Mai 2009