



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vom 27. August 2008 gegen den Bescheid des FA vom 5. August 2008 betreffend Zurückweisung eines Antrages auf Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend den gemäß § 295 BAO abgeänderten Einkommensteuerbescheid 1989 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) beehrte beim Finanzamt (FA) mit Schreiben vom 30. Juni 2008 "innerhalb offener Frist" die **Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO** hinsichtlich des "gemäß § 295 BAO abgeänderten Einkommensteuerbescheids 1989 ausgestellt TAG, MONAT, JAHR Bescheidausstellung durch Abgabenbehörde 1. Instanz" und brachte vor:

Wiederaufnahmegrund

Mit Bescheid vom 7. Mai 2008, eingelangt am 14. Mai 2008, sei festgestellt worden, dass der dem "oben genannten Einkommensteuerbescheid 1989" zu Grunde liegende Bescheid gemäß § 188 BAO vom 10. Februar 1997 mangels gültigem Bescheidadressaten der Bescheid-charakter fehle und dieser somit keine normative Kraft habe entfalten können. Es handle sich um einen Nichtbescheid (unter Hinweis auf VwGH 29.09.1997, 93/170042).

Die Qualifizierung des Grundlagenbescheides als Nichtbescheid stelle eine neu hervorgekommene Tatsache im Sinn des § 303 Abs. 1 lit. b BAO dar und sei als tauglicher Wiederaufnahmegrund zu qualifizieren. Wenn selbst der bescheiderlassenden Behörde die Tatsache nicht bekannt gewesen sei, dass der Grundlagenbescheid nicht über Bescheidcharakter verfügt habe, so könne diese Tatsache im Verhältnis zum Rechtsunterworfenen nur als "neu hervorgekommen" gelten. Den Wiederaufnahmewerber treffe kein grobes Verschulden an der Nichtgeltendmachung dieses Umstandes.

Die oben beschriebene Rechtsansicht werde durch eine in Kopie beiliegende Erledigung des Bundesministeriums für Finanzen vom 28. Oktober 2005 geteilt.

Weiters weise der Bw. darauf hin, dass die Wiederaufnahme des rechtskräftigen Verfahrens zu einem abgeänderten Einkommensbescheid 1989 führe.

Begründung:

I. Sachverhalt:

Grundlagenbescheid:

Mit Grundlagenbescheid für das Jahr 1989, datiert mit 24. Mai 1991, seien die anteiligen Einkünfte des Bw. aus Gewerbebetrieb einheitlich festgestellt und ihm zugewiesen worden.

Im Jahr 1993 ("12. Oktober 1993") habe eine den Zeitraum 1989 -1991 betreffende Betriebsprüfung begonnen, die bis 18. Juni 1996 – "Bericht über die Betriebsprüfung gemäß § 150 BAO datiert mit 20. September 1996" – andauert habe. Ein Finanzamt habe am 10. Februar 1997, eingelangt am 19. März 1997, einen Bescheid gemäß § 188 BAO an die "XY Unternehmensbeteiligungen GmbH und Mitgesellschafter" erlassen, wobei hinsichtlich des Jahres 1989 eine abweichende Feststellung gegenüber dem Grundlagenbescheid vom 28. März 1991 getroffen worden sei.

Gegen den Bescheid vom 10. Februar 1997 sei zeitgerecht Berufung erhoben worden. Mit Berufungsentscheidung vom 28. Oktober 2002 sei der Grundlagenbescheid vom 10. Februar 1997 bestätigt und die Berufung als unbegründet abgewiesen worden. Gegen die Erledigung der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 28. Oktober 2002 sei am 12. Dezember 2002 eine Beschwerde beim VwGH eingebracht worden. Mit Beschluss des Verwaltungsgerichtshofes vom 27. Februar 2008 [gemeint zu: 2002/13/0224], eingelangt am 13. März 2008, sei die Beschwerde gegen die Erledigung der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 28. Oktober 2002 zurückgewiesen worden. Mit Bescheiddatum vom 7. Mai 2008 habe [daraufhin] "die Finanz-

verwaltung" zur Steuernummer .../.... einen Zurückweisungsbescheid zur Berufung vom 17. April 1997 erlassen.

Der nunmehr vorliegende Zurückweisungsbescheid des Finanzamtes Wien erkläre den Grundlagenbescheid 1989 vom 10. Februar 1997 mangels gültigem Bescheidadressaten zu einem Nichtbescheid und weise die Berufung als unzulässig zurück.

Abgeleiteter Bescheid / Einkommensteuerbescheid 1989:

Auf Grund vorhin erwähnter Nichtbescheide, erlassen durch das Finanzamt Wien, sei ein "ursprünglicher Einkommensteuerbescheid 1989 des Bw. gemäß § 295 BAO durch einen vorliegenden Einkommensteuerbescheid 1989 vom 10. Februar 1997" ersetzt worden.

Aus der Nichtanerkennung der Ergebnisuweisung für das Jahr 1989 der atypisch stillen Beteiligung auf Ebene des abgeleiteten Bescheides hätten Einkommensteuernachzahlungen resultiert.

Die vorgenommene Abänderung des Einkommensteuerbescheides 1989 gemäß § 295 BAO sei auf Basis eines Nichtbescheides erfolgt und entspreche damit nicht den gesetzlichen Bestimmungen.

## II. Rechtliche Beurteilung:

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

Die Abänderung eines abgeleiteten Bescheides gemäß § 295 BAO sei nur dann zulässig, wenn der betreffende Bescheid von einem Grundlagenbescheid abzuleiten sei. Unbestritten sei nunmehr, dass der von der Abgabenbehörde ausgefertigte Bescheid vom 10. Februar 1997 als auch der Bescheid vom 28. Oktober 2002 für das Streitjahr 1989 ins Leere gegangen sei. Damit habe jedoch der Abänderung ein tauglicher Feststellungsbescheid gefehlt. Da der abgeleitete Einkommensteuerbescheid "vom TAG MONAT JAHR" rechtswidrig erlassen worden sei und auch ein nachträglich rechtswirksam erlassener Grundlagenbescheid diesen Mangel nicht heile (unter Hinweis auf: VwGH 93/14/0203), sei dem Wiederaufnahmeantrag stattzugeben. Da der Rechtszustand herzustellen sei, der ohne Abänderung gemäß § 295 BAO vorgelegen sei, sei der Einkommensteuerbescheid in der Fassung des ursprünglichen Einkommensteuerbescheides zu erlassen.

Diese Neuerlassung sei auch dann zwingend, wenn zu diesem Zeitpunkt bereits ein rechtswirksam erlassener Grundlagenbescheid vorliege, der im Ergebnis dem abgeänderten Einkommensteuerbescheid entspreche. Verfahrensrechtlich berechtige dieser neue Grundlagen-

bescheid nämlich nur zur Abänderung des auf Grund der Wiederaufnahme neu erlassenen Bescheides.

Die beantragte Wiederaufnahme ermögliche diese rechtswidrige Abänderung gemäß § 295 BAO zu korrigieren.

Verjährung:

Allgemein weise der Bw. darauf hin, dass abgeleitete Abgabenbescheide im Gegensatz zu Feststellungsbescheiden der Verjährung unterliegen und damit dem Rechtsunterworfenen grundsätzlich ein Rechtsverlust drohe (unter Hinweis auf: "Ritz Kommentar zur Bundesabgabenordnung 3. Auflage, Seite 608 RdZ bzw. BMF SWK 2004, S 878").

Die beantragte Wiederaufnahme ermögliche dem Steuerpflichtigen seine Ansprüche innerhalb der Verjährung geltend zu machen.

III. Anträge:

Im Sinne der obigen Ausführungen beantrage der Bw. die Wiederaufnahme des Verfahrens.

Dem im Wiederaufnahmsantrag genannten und beigelegten **Schreiben des BMF vom 28. Oktober 2005**, gerichtet an eine Steuerberatungsgesellschaft zum "Wiederaufnahme zur Aufhebung eines zu Unrecht auf § 295 BAO gestützten Bescheides" ist zu entnehmen, dass das BMF bezugsgemäß folgende Rechtsansichten mitteile: Eine Maßnahme nach § 295 Abs. 1 BAO setze die nachträgliche Erlassung eines Feststellungsbescheides (Grundlagenbescheides) voraus. Ergehe ein solcher nicht (zB "Nichtbescheid" als Folge fehlerhafter Adressierung, unterlassene Zustellung), so sei ein dennoch erlassener Änderungsbescheid (§ 295 Abs. 1 BAO) rechtswidrig. Dies könne nicht nur mit Berufung oder mit Antrag auf Aufhebung (§ 299 Abs. 1 BAO) geltend gemacht werden. In Betracht komme auch ein Antrag auf Wiederaufnahme des abgeleiteten Abgabenverfahrens. wenn die Nichtexistenz des Grundlagenbescheides im Verfahren zur Änderung gemäß § 295 Abs. 1 BAO der für die abgeleitete Einkommensteuer (bzw. Körperschaftsteuer) zuständigen Abgabenbehörde nicht bekannt gewesen sei. Diesfalls sei der Umstand, dass kein Grundlagenbescheid erlassen worden sei, im abgeleiteten Abgabenverfahren eine neu hervorgekommene Tatsache iSd § 303 BAO. Den Wiederaufnahmswerber treffe idR kein grobes Verschulden an der Nichtgeltendmachung dieses Umstandes im abgeschlossenen Verfahren, weil er grundsätzlich darauf vertrauen dürfe, dass kein Finanzamt einen auf § 295 Abs. 1 BAO gestützten Bescheid erlasse, obwohl die diesbezüglichen Voraussetzungen nicht vorliegen würden. Die Bewilligung der Wiederaufnahme, somit die Aufhebung des Änderungsbescheides (§ 295 Abs. 1 BAO) habe auch dann zu erfolgen, wenn in der Zwischenzeit ein wirksamer Grundlagenbescheid ergan-

gen sei. Dies saniere nämlich nicht die Rechtswidrigkeit eines trotz Fehlens der diesbezüglichen Voraussetzungen erlassenen Änderungsbescheides. Die Wiederaufnahme sei übrigens auch dann zu bewilligen, wenn die Bemessungsverjährung der Erlassung eines (dem zwischenzeitig erlassenen Grundlagenbescheid berücksichtigenden) neuerlichen Änderungsbescheides entgegenstehe.

Das FA wies den Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens zum gemäß § 295 BAO geänderten Einkommensteuerbescheid 1989 mit **Bescheid vom 5. August 2008** mit der Begründung als verspätet zurück, gemäß § 303 Abs. 2 BAO sei der Antrag auf Wiederaufnahme gemäß Abs. 1 leg. cit. binnen einer Frist von drei Monaten ab nachweislicher Kenntniserlangung des Antragstellers vom Wiederaufnahmsgrund einzubringen, wobei die Kenntnis des Parteienvertreters ausreiche (unter Hinweis auf Stoll 2915). Im gegenständlichen Fall habe bereits der VwGH im Beschluss vom 27. Februar 2008 [gemeint: 2002/13/0224], der laut Vorbringen im Wiederaufnahmsantrag mit 13. März 2008 zugestellt worden sei, dem angefochtenen Grundlagenbescheid 1989 vom 10. Februar 1997 jeglichen Bescheidcharakter abgesprochen, welcher Umstand als einziger Wiederaufnahmsgrund nunmehr geltend gemacht werde. Somit habe die erwähnte Frist des § 303 Abs. 2 leg. cit. mit 13. März 2008 zu laufen begonnen und sei zum Zeitpunkt des Einbringens des verfahrensgegenständlichen Antrages auf Wiederaufnahme bereits abgelaufen gewesen, weshalb dieser spruchgemäß wegen Verspätung zurückzuweisen gewesen sei (unter Hinweis auf: Ritz, BAO, 943).

In der **Berufung vom 27. August 2008** brachte der Bw. vor, das FA habe seinen Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens vom 30. Juni 2008 mit der Begründung zurückgewiesen, weil nach Meinung des FAes bereits der VwGH im Beschluss vom 27. Februar 2008 [2002/13/0224] dem Grundlagenbescheid 1989 vom 10. Februar 1997 jeglichen Bescheidcharakter abgesprochen habe. Diese Aussage des FAes sei jedoch unrichtig. In dem zitierten VwGH-Erkenntnis spreche der VwGH nur dem Bescheid vom 28. Oktober 2002 der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland jeglichen Bescheidcharakter ab. Der VwGH lasse im Gegensatz zu den Ausführungen des FAes die Frage, ob bereits die erstinstanzlichen Bescheide vom 10. Februar 1997 Nichtbescheide seien, ausdrücklich offen, wenn er schreibe: "In der vorliegenden Beschwerde gegen diese Erledigung wird u.a. - in Verbindung mit der Behauptung über die mangelnde Bescheidqualität schon der erstinstanzlichen Erledigungen, worauf hier nicht eingegangen werden muss (!) ..... " Im Übrigen sei erwähnt, dass der VwGH in dieser Sachverhaltskonstellation über die Bescheidqualität der erstinstanzlichen Bescheide gar nicht absprechen könne, da nicht diese vor dem VwGH angefochten worden seien sondern die Erledigung vom 28. Oktober 2002 der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland. Hätte bereits der VwGH über die Bescheidqualität der erstinstanzlichen Bescheide vom 10. Februar 1997 abgesprochen, hätte es

im Übrigen auch keiner Zurückweisungsbescheide vom 7. Mai 2008 des Finanzamtes Wien bedurft. Erst mit diesen Zurückweisungsbescheiden sei behördlich die Nichtigkeit der Bescheide vom 10. Februar 1997 festgestellt worden. Frühestens erst ab diesem Zeitpunkt könne daher auch der Fristenlauf für die Einbringung des Wiederaufnahmeantrages zu laufen beginnen. Der Antrag des Bw. auf Wiederaufnahme sei bei Rechtskraft des abgeleiteten Bescheides folglich ein aus Rechtsschutzüberlegungen gebotener zusätzlicher Rechtsbehelf, der beispielsweise dann von Bedeutung ("diesfalls aber dann aus rechtsstaatlichen Rechtsschutzüberlegungen unverzichtbar") sei, wenn das FA mit der Erlassung des abgeleiteten Bescheides säumig sei. In diesem Umfeld der sachlichen Gegebenheiten und des erforderlichen Rechtsschutzes könne eine verfassungskonforme Interpretation der verfahrensgegenständlichen Fristenregelung nur dazu führen, dass die Frist für einen mit Neuerungen betreffend die einheitliche und gesonderte Feststellung begründeten Wiederaufnahmeantrag nicht früher zu laufen beginne als beim zuständigen Finanzamt die Verständigung über die nachträgliche Abänderung, die Aufhebung oder die Feststellung der Unwirksamkeit des Feststellungsbescheides einlange und nach außen erkennbar in Erscheinung trete, insbesondere auch nicht früher, als dem Abgabepflichtigen verlässlich bekannt werde, dass das zuständige Finanzamt darauf nicht mit amtswegiger Erlassung eines abgeleiteten Bescheides reagiere. Ausdrücklich sei abschließend auch darauf zu verweisen, dass es nicht nur eine Wiederaufnahme auf Antrag sondern auch eine Wiederaufnahme von Amts wegen gebe. Fakt sei, dass der Einkommensteuerbescheid des Bw. auf Grund eines Nichtbescheides geändert worden sei und dass dies rechtswidrig gewesen sei und diese Rechtswidrigkeit auch durch einen etwaigen zukünftigen gleichlautenden einheitlichen und gesonderten Feststellungsbescheid saniert werden könne (unter Hinweis auf VwGH 24.11.1980, 93/14/0203). Damit seien auch die Voraussetzungen für eine amtswegige Wiederaufnahme sowie des § 295 BAO gegeben. Ganz offensichtlich erfolge die gebotene amtswegige Änderung gegenständlichen Einkommensteuerbescheides des Bw. nur deswegen nicht, weil sich dies zu Gunsten des Bw. auswirken würde.

### **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 hervor kommen, 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.

Gemäß § 303 Abs. 2 BAO ist der Antrag auf Wiederaufnahme 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 Bw. begehrt die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend eines gemäß § 295 BAO geänderten Einkommensteuerbescheides 1989. Gemäß § 295 Abs. 1 BAO ist ein Bescheid, wenn dieser von einem Feststellungsbescheid abzuleiten ist, ohne Rücksicht darauf, ob die Rechtskraft eingetreten ist, im Fall der nachträglichen Abänderung, Aufhebung oder Erlassung des Feststellungsbescheides von Amts wegen durch einen neuen Bescheid zu ersetzen oder, wenn die Voraussetzungen für die Erlassung des abgeleiteten Bescheides nicht mehr vorliegen, aufzuheben. Gemäß § 188 BAO sind die dort in Abs. 1 aufgezählten Einkünfte derselben Einkunftsart, wenn an diesen mehrere Personen beteiligt sind, festzustellen und der festgestellte Betrag auf die jeweiligen Teilhaber zu verteilen (Abs. 2).

Der Bw. bringt vor, am 7. Mai 2008 sei im Feststellungsverfahren (§ 188 BAO) von dem für die Personengesellschaft zuständigen Finanzamt festgestellt worden, dass der dem Einkommensteuerbescheid 1989 des Bw. zu Grunde liegende Feststellungsbescheid mangels gültigem Bescheidadressaten ein Nichtbescheid sei und dies einen Wiederaufnahmsgrund gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO darstelle.

Im zwischenzeitigen Erkenntnis VwGH 26.2.2013, 2010/15/0064, wurde über die Beschwerde eines anderen Beteiligten der hier berufsgegenständlichen Personengesellschaft betreffend ua. Einkommensteuer 1989 und somit zum gleichen Sachverhalt entschieden, dass sich das Verfahren nach § 188 BAO als Bündelung eines Ausschnittes der Einkommensteuerverfahren aller Beteiligten darstellt, weiters die Person, welche im Feststellungsverfahren dem Finanzamt gegenüber für die Personengesellschaft auftritt, damit für die Gesellschafter der Personenvereinigung (im Hinblick auf diesen Ausschnitt ihres Einkommensteuerverfahrens) tätig wird und daher die Kenntnis des Vertreters über einen Wiederaufnahmsgrund auch der vertretenen Partei zuzurechnen ist. Aus der einkommensteuerlichen Natur des Verfahrens nach § 188 BAO folgt, dass die Kenntnis des im Feststellungsverfahren agierenden Vertreters auch den Beteiligten (hinsichtlich ihrer Einkommensteuerverfahren) zuzurechnen ist.

Im vorliegenden Fall gibt der Bw. selbst an, dass der Beschluss VwGH 27.2.2008, 2002/13/0224, betreffend ua. Feststellung der Einkünfte für das Jahr 1989 der für den Bw. berufsgegenständlichen Personengesellschaft, bei ihm "am 13. März 2008 eingelangt", also dem Bw. zugekommen ist. Laut VwGH 26.2.2013, 2010/15/0064, wurde vom Vertreter (somit auch des beteiligten Bw.) im Verfahren VwGH 27.2.2008, 2002/13/0224, vorgebracht, dass es im auch hier berufsgegenständlichen Zeitraum 1989 zu Wechsel der Beteiligten

gekommen sei, auf die die Behörde bei der Bezeichnung der Bescheidadressaten nicht Bedacht genommen habe, und schon in diesem damaligen Verfahren der steuerliche Vertreter Behauptungen über die mangelnde Bescheidqualität der erstinstanzlichen Erledigung aufstellte.

Der VwGH stellt im Erkenntnis 26.2.2013, 2010/15/0064, wörtlich fest: "Damit waren aber dem Vertreter (auch) des Beschwerdeführers bereits zum Zeitpunkt der Einbringung jener Beschwerde im Jahr 2002 jene Tatsachen (Todesfälle von Beteiligten) bekannt, aus denen abzuleiten war, dass der dort angefochtenen Erledigung, aber auch der jener Erledigung zugrunde liegenden erstinstanzlichen Erledigungen (hier der Erledigung über die Feststellung von Einkünften für das Jahr 1989, datiert mit 10. Februar 1997) keine Bescheidqualität zukam. Nur auf die Kenntnis dieser Tatsachen, nicht aber auf die aus diesen Tatsachen ableitbare mangelnde Bescheidqualität (auch wenn diese Rechtsfolge von der Finanzverwaltung bestritten wurde) kommt es für die Frage der Rechtzeitigkeit der Einbringung des Antrages auf Wiederaufnahme an".

Diese rechtliche Beurteilung ist auch auf den vorliegenden Fall des Bw. anzuwenden, dem der Kenntnisstand des Vertreters in dem bereits im **Jahr 2002** eingeleiteten und mit Beschluss vom **27. Februar 2008** beendeten Verfahrens VwGH 2002/13/0224, zuzurechnen ist und somit ein Antrag des Bw. vom erst **26. Juni 2008** auf Wiederaufnahme des abgeleiteten Einkommensteuerbescheides 1989 jedenfalls nach Ablauf der **Dreimonatsfrist** des § 303 Abs. 2 BAO und damit verspätet gestellt wurde.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 15. April 2013