



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., W., gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 8/16/17 betreffend Zurückweisung eines Antrages auf Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 1989 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber, in der Folge Bw. genannt, beantragte mit Schriftsatz vom 28.7.2008 die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich des gem. § 295 BAO geänderten Einkommensteuerbescheides für das Jahr 1989. Begründend wurde ausgeführt, dass mit Bescheid vom 7.5.2008 festgestellt wurde, dass der dem Einkommensteuerbescheid zu Grunde liegende Feststellungsbescheid ein Nichtbescheid ist und es sich dabei um eine neu hervorgekommene Tatsache im Sinne des § 303 Abs. 1 lit. b handle.

Mit Bescheid vom 18.8.2008 wurde der Wiederaufnahmeantrag als verspätet mit der Begründung zurückgewiesen, dass der Einkommensteuerbescheid 1989 1997 rechtskräftig geworden sei und gem. § 304 BAO Verjährung eingetreten sei, da der Antrag auf Wiederaufnahme nicht spätestens fünf Jahre nach Rechtskraft des Bescheides eingebracht worden sei.

Gegen diesen Bescheid wurde mit Schriftsatz vom 15.9.2008 fristgerecht berufen und die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 1989 vom 9.6.1997, der ohne Rechtsgrundlage ergangen sei, sei es nach § 295 BAO, § 303 Abs. 1 lit. c BAO oder einer anderen Norm der

BAO beantragt. § 295 BAO habe zur Folge, dass im Fall der Änderung oder des Wegfalls des Grundlagenbescheides die nachfolgenden Bescheide entsprechend geändert oder aufgehoben werden müssten. Auch die Anwendung der "Vorfragenregel" des §116 BAO in Zusammenhang mit dem Wiederaufnahmsgrund des § 303 Abs. 1 lit. c BAO käme in Betracht.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 289 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde zweiter Instanz (außer in Fällen gewisser in Abs. 1 aufgezählter verfahrensrechtlichen Erledigungen) immer in der Sache selbst zu entscheiden. Sie ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung ihre Anschauung an die Stell jener der Abgabenbehörde erster Instanz zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Berufung als unbegründet abzuweisen. Diese Abänderung ist jedoch durch die **Sache** begrenzt. Sache ist, die Angelegenheit, die den Inhalt des Spruches erster Instanz gebildet hat. (siehe Stoll, BAO, Kommentar, 4. Aufl., Tz 38 zu § 289 und die dort zitierte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes).

Dem gegenständlichen Berufungsverfahren liegt die Berufung gegen den Bescheid betreffend Zurückweisung des Antrages auf Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich des gem. § 295 geänderten Bescheides betreffend Einkommensteuer 1989 vom 9.6.1997 gem. § 303 Abs. 1 lit. BAO zu Grunde. Nur dieser Antrag, gestellt im Schriftsatz vom 28.7.2008, konnte Gegenstand der Zurückweisung sein, auch wenn in der Bescheidsbegründung vom 18.8.2008 das Finanzamt darauf verweist, dass der Einkommensteuerbescheid 1989 bereits 1997 rechtskräftig geworden sei und der Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens nicht innerhalb von fünf Jahren nach Rechtskraft des Bescheides gestellt worden sei.

Der Unabhängige Finanzsenat hat daher im nunmehrigen Rechtsmittelverfahren zu prüfen, ob die Zurückweisung dieses Wiederaufnahmeantrages zu Recht erfolgte und kann dabei den erstinstanzlichen Bescheid in jede Richtung abändern. Eine Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 1989 vom 9.6.1997, so wie in der Berufung vom 15.9.2008 beantragt, ist jedoch nicht Gegenstand des Berufungsverfahrens.

Ein Antrag ist etwa dann zurückzuweisen, wenn er nicht fristgerecht eingebracht wird. In einem parallel gelagerten Fall (auch der BWL. war Mitgesellschafter der X AG als RNF der MLG III Beteiligung GmbH und Beschwerdeführer im Verfahren 2002/13/0225) hat der VwGH im Erkenntnis vom 26.2.2013, Zl. 2010/15/0064 in diesem Zusammenhang wie folgt entschieden:

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 hervorkom-

men, 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 § 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 Wiederaufnahmegrund Kenntnis erlangt hat, bei der Abgabenbehörde einzubringen, die im abgeschlossenen Verfahren den Bescheid in erster Instanz erlassen hat.

Tatsachen im Sinne des § 303 BAO sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände, also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis geführt hätten, wie etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen und Eigenschaften. Neue Erkenntnisse in Bezug auf die rechtliche Beurteilung solcher Sachverhaltselemente - auch wenn diese späteren rechtlichen Erkenntnisse (neuen Beurteilungskriterien) durch die Änderung der Verwaltungspraxis oder der Rechtsprechung gewonnen werden - sind keine derartigen Tatsachen (vgl. das hg. Erkenntnis vom 22. November 2012, 2012/15/0147, mwN).

Das Verfahren nach § 188 BAO stellt sich als Bündelung eines Ausschnittes der Einkommensteuerverfahren aller Beteiligten dar. Solcherart wird die Person, welche im Feststellungsverfahren dem Finanzamt gegenüber für die Personenvereinigung auftritt, für die Gesellschafter der Personenvereinigung (im Hinblick auf diesen Ausschnitt ihres Einkommensteuerverfahrens) tätig. Die Kenntnis des Vertreters über einen Wiederaufnahmegrund ist auch der vertretenen Partei zuzurechnen. 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 (vgl. das hg. Erkenntnis vom 22. Dezember 2011, 2009/15/0153).

Bereits in der zu hg. 2002/13/0224 erhobenen Beschwerde wurde vom Vertreter (unter anderem auch) des nunmehrigen Beschwerdeführers vorgebracht, bei etwa fünfzig der in den Listen der belangten Behörde genannten Personen sei es - vor allem dadurch, dass Beteiligte verstorben seien - zwischen Mai 1990 und Juni 2002 zu Rechtsnachfolgen gekommen, auf die die belangte Behörde bei der Bezeichnung der Bescheidadressaten durch Verweisung auf diese Listen nicht Bedacht genommen habe. Weiter wurden in dieser Beschwerde auch Behauptungen über die mangelnde Bescheidqualität schon der erstinstanzlichen Erledigungen aufgestellt.

Damit waren aber dem Vertreter (auch) des Beschwerdeführers bereits zum Zeitpunkt der Einbringung jener Beschwerde im Jahr 2002 jene Tatsachen (Todesfälle von Beteiligten) be-

kannt, 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 (vgl. neuerlich das hg. Erkenntnis vom 22. Dezember 2011, 2009/15/0153).

Damit wurde aber der Antrag des Beschwerdeführers auf Wiederaufnahme des Verfahrens (weit) außerhalb der Frist des § 303 Abs 2 BAO eingebracht.

Der belangten Behörde kann daher schon deswegen nicht entgegengetreten werden, wenn sie den Antrag auf Wiederaufnahme zurückgewiesen hat."

Bereits im Verwaltungsgerichtshofverfahren 2002/13/0225 wurde vom damaligen Vertreter ua auch der nunmehrigen Berufungswerberin vorgebracht, bei etwa fünfzig der in den Listen der Finanzlandesdirektion genannten Personen (die in der Berufung angeführte Verstorbenen entstammen diesem Personenkreis) sei es - vor allem dadurch, dass Beteiligte verstorben seien - zwischen Mai 1990 und Juni 2002 zu Rechtsnachfolgen gekommen, auf welche bei der Bezeichnung der Bescheidadressaten durch Verweisung auf diese Listen nicht Bedacht genommen worden sei. Weiter wurden in dieser Beschwerde auch Behauptungen über die mangelnde Bescheidqualität schon der erstinstanzlichen Erledigungen aufgestellt.

Die Kenntnis ihres Vertreters im Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof im Jahr 2002 über jene Tatsachen (Todesfälle von Beteiligten), aus denen abzuleiten war, dass der dort angefochtenen Erledigung, aber auch der jener Erledigung zugrunde liegenden erstinstanzlichen Erledigungen über die Feststellung von Einkünften für das Jahr 1989 vom 10.2.1997 keine Bescheidqualität zukam, muss sich die Berufungswerberin zurechnen lassen. Nur auf die Kenntnis dieser Tatsachen kommt es für die Frage der Rechtzeitigkeit der Einbringung des Antrages auf Wiederaufnahme an.

Der Wiederaufnahmeantrag erweist sich somit als verspätet, da der Wiederaufnahmeantrag damit (weit) außerhalb der Frist des § 303 Abs. 2 BAO eingebracht wurde.

Auch zu der Frage, welche Rechtsfolgen für den gem. § 295 BAO geänderten abgeleiteten Einkommensteuerbescheid 1989 dadurch eingetreten sind, dass der Grundlagenbescheid ein Nichtbescheid ist, äußerte sich der VwGH in dem o.a. Erkenntnis und zwar in folgender Weise:

"Ist ein Bescheid von einem Feststellungsbescheid abzuleiten, so ist er gemäß § 295 Abs. 1 BAO 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. Mit der Änderung oder Aufhebung des Feststellungsbescheides kann gewartet werden, bis die Abänderung oder Aufhebung des Feststellungsbescheides oder der nachträglich erlassene Feststellungsbescheid rechtskräftig geworden ist.

§ 295 Abs. 1 BAO soll gewährleisten, dass abgeleitete Bescheide - hier der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1989 - dem aktuell vorliegenden Grundlagenbescheid (und der materiellen Rechtslage) entsprechen. Die grundsätzliche Funktion der genannten Vorschrift besteht darin, abgeleitete Bescheide mit den aktuellen Inhalten der zu Grunde liegenden Feststellungsbescheide in Einklang zu bringen (vgl. das hg. Erkenntnis vom 19. Dezember 2007, 2006/13/0115, mwN). Eine Abänderung (oder Aufhebung) nach § 295 Abs. 1 BAO setzt aber voraus, dass nachträglich (nach Erlassung des "abgeleiteten" Bescheides, hier also im Jahr 1998) ein Feststellungsbescheid abgeändert, aufgehoben oder erlassen wird (vgl. *Ritz*, aaO § 295 Tz 3).

Ein derartiger Fall liegt hier aber nicht vor:

Der "Feststellungsbescheid", auf den sich der abgeleitete Einkommensteuerbescheid 1989 stützte, wurde nach Erlassung des Einkommensteuerbescheides nicht abgeändert oder aufgehoben; es wurde auch kein Feststellungsbescheid (erstmalig) erlassen. Es wurde vielmehr durch Zurückweisung der Berufung gegen diesen Feststellungsbescheid im Rahmen der Begründung des Zurückweisungsbescheides festgehalten, dass dieser "Feststellungsbescheid" keine Bescheidwirkungen entfaltete. Dieser Umstand führt zwar dazu, dass sich der Einkommensteuerbescheid 1989 als rechtswidrig erweist, da für die Abänderung gemäß § 295 BAO im Jahr 1998 die Tatbestandsvoraussetzung des § 295 Abs. 1 BAO, nämlich die Abänderung eines Grundlagenbescheides nicht gegeben war. Dies wäre aber in einer Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid geltend zu machen gewesen (vgl. hierzu etwa die hg. Erkenntnisse vom 6. April 1995, 93/15/0088, und vom 24. November 1998, 93/14/0203). Der Einkommensteuerbescheid 1989 erwuchs aber - unstrittig - unangefochten in Rechtskraft.

Der am 28.7.2008 gestellte Wiederaufnahmeantrag betreffend den gemäß § 295 BAO abgeänderten Einkommensteuerbescheid 1989 war somit gemäß § 303 Abs.2 BAO verspätet und daher zu Recht zurückzuweisen.

Die in der Berufung angestellten Erwägungen hinsichtlich des Wiederaufnahmsgrundes des § 303 Abs. 1 lit. c stellen keinen diesbezüglichen Antrag dar, der im Übrigen bei der Abgabenbehörde erster Instanz einzubringen gewesen wäre und im Hinblick auf die

Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 9.7.2008, 0604-K/07 auch nicht zum Tragen gekommen wäre.

Die Berufung war daher gemäß § 289 Abs 2 BAO als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 15. Mai 2013