



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Senat über die Berufungen des Berufungswerbers gegen die Bescheide des Finanzamtes betreffend Abweisung eines Antrages auf Wiederaufnahme des Verfahrens zur Einkommensteuer 1989 und vom xyz betreffend Zurückweisung eines Antrages auf Erlassung eines abgeleiteten Bescheides nach § 295 BAO betreffend Einkommensteuer 1989 nach der am 15. Mai 2013 in 5026 Salzburg-Aigen, Aignerstraße 10, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid betreffend Abweisung eines Antrages auf Wiederaufnahme des Verfahrens zur Einkommensteuer 1989 wird dahingehend abgeändert, dass dieser Antrag zurückgewiesen wird.

Entscheidungsgründe

Der vorliegende Berufungsfall gehört zu jenen Fällen, zu denen der Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 26.2.2013, 2010/15/0064, eine Grundsatzentscheidung getroffen hat.

Der Beschwerdeführer des genannten Erkenntnisses und der Bw des gegenständlichen Berufungsverfahrens waren im Jahr 1989 als unechte stille Gesellschafter Mitunternehmer an der Fa. A beteiligt.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in diesem Erkenntnis ausgesprochen, dass mit Berufungsentscheidung des unabhängigen Finanzsenates vom 13.5.2009, RV/0058-S/09, miterledigt RV/0189-S/09, die Berufungen gegen einen Bescheid betreffend die

Zurückweisung eines Antrags auf Wiederaufnahme des Verfahrens zur Einkommensteuer 1989 gemäß § 303 Abs. 1 BAO und gegen einen Bescheid betreffend die Zurückweisung eines Antrags auf Änderung des Einkommensteuerbescheides 1989 gemäß § 295 Abs. 1 BAO zu Recht als unbegründet abgewiesen worden sind.

Dabei hat der Verwaltungsgerichtshof die Rechtsfragen, ob die Qualifikation als Nichtbescheid im Grundlagenverfahren durch den Verwaltungsgerichtshof im abgeleiteten Einkommensteuerverfahren als eine neue Tatsache gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO anzusehen ist, wozu das Bundesministerium für Finanzen eine bejahende Rechtsauskunft erteilt hat, ob die Frist des § 303 Abs. 2 BAO gewahrt bzw. zu welchem Zeitpunkt sie in Lauf gesetzt worden ist und ob die Tatbestandsvoraussetzungen des § 295 Abs. 1 BAO erfüllt sind, beantwortet.

Zu den gegenständlichen Berufungen wird nun erwogen:

1.) Sachverhalt:

Die Abgabe einer einheitlichen und gesonderten Feststellungserklärung 1989 der Fa. A hat zunächst zu einem erklärungsgemäßen Bescheid über die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte geführt. Nach Durchführung einer Betriebsprüfung und der Wiederaufnahme des Verfahrens ist dieser Bescheid durch den Feststellungsbescheid vom 10.2.1997 ersetzt worden. Aufgrund dieses neuen Feststellungsbescheides hat das Finanzamt den zuletzt gültigen Einkommensteuerbescheid 1989 gemäß § 295 Abs. 1 BAO mit Bescheid vom 28.4.1997 abgeändert, der unangefochten in Rechtskraft erwachsen ist. Gegen den Feststellungsbescheid vom 10.2.1997 ist zunächst Berufung an die zuständige Finanzlandesdirektion, die den angefochtenen Bescheid bestätigt hat, und sodann Beschwerde beim Verwaltungsgerichtshof erhoben worden. Mit Beschluss des Verwaltungsgerichtshofes vom 27.2.2008, 2002/13/0224, ist die Beschwerde zurückgewiesen worden. Der Verwaltungsgerichtshof ist mit dem Beschluss dem Beschwerdevorbringen gefolgt, dass der neu erlassene Feststellungsbescheid 1989 vom 10.2.1997 mangels gültigen Bescheidadressaten (insbes. Nennung verstorbener Beteiligter) nicht rechtswirksam erlassen worden ist und damit nicht Bescheidqualität erlangt hat. Diesem Erkenntnis folgend ist die gegen den Feststellungsbescheid vom 10.2.1997 gerichtete Berufung von dem für das Feststellungsverfahren zuständigen Finanzamt zurückgewiesen worden. Damit ist dem formell rechtskräftig gewordenen Einkommensteuerbescheid 1989 vom 28.4.1997 ein Nichtbescheid zu Grunde gelegt worden. Der Bw hat aus diesem Grund zunächst die Wiederaufnahme des Verfahrens zu dem Einkommensteuerbescheid 1989 begehrt und, nachdem diesem Begehren von Seiten des Finanzamtes nicht Folge gegeben worden ist, zusätzlich einen Antrag auf Erlassung eines abgeleiteten Bescheides gemäß § 295 BAO gestellt, welcher ebenfalls

erfolglos geblieben ist. (Vgl. dazu auch beispielsweise UFS vom 5.4.2013, RV/2872-W/09, vom 10.4.2013, RV/0879-W/09, und vom 10.4.2013, RV/4006).

Der Abweisungsbescheid vom 25.7.2008 betreffend den Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens zur Einkommensteuer 1989 vom 7.7.2008 und der Zurückweisungsbescheid vom 18.3.2009 betreffend den Antrag auf Abänderung des Einkommensteuerbescheides 1989 vom 4.8.2008 bilden den Gegenstand dieses Verfahrens, wobei insbesondere die Fragen zu klären sind, ob die Qualifikation als Nichtbescheid im Grundlagenverfahren durch den Verwaltungsgerichtshof im abgeleiteten Einkommensteuerverfahren als eine neue Tatsache gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO anzusehen ist, wozu das Bundesministerium für Finanzen eine bejahende Rechtsauskunft erteilt hat, ob die Frist des § 303 Abs. 2 BAO gewahrt bzw. zu welchem Zeitpunkt sie in Lauf gesetzt worden ist und ob § 295 Abs. 1 BAO eine Antragslegitimation einräumt und ob (absolute) Verjährung eingetreten ist.

2.) Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens nach § 303 Abs. 1 BAO:

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.

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 (neue Beurteilungskriterien) durch die Änderung der Verwaltungspraxis oder der Rechtsprechung gewonnen werden – sind keine derartigen Tatsachen (vgl. VwGH vom 22.11.2012, 2012/15/0147).

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 einkommensteuerrechtlichen Natur des Verfahrens nach § 188 BAO folgt, dass die Kenntnis des im Feststellungsverfahren agierenden Vertreters auch den Beteiligten (hinsichtlich ihrer Einkommensteuerverfahren) zuzurechnen ist (Vgl. VwGH vom 22.12.2011, 2009/15/0153).

Bereits in der zum Beschluss des Verwaltungsgerichtshofes vom 27.2.2008, 2002/13/0224, erhobenen Beschwerde (betreffend den Feststellungsbescheid vom 10.2.1997) wurde vom Vertreter des Beschwerdeführers (und unter anderem auch des Bw) 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 Bw 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 10.2.1997) 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. VwGH vom 22.12.2011, 2009/15/0153)

Im Hinblick darauf, dass der Vertreter des Bw von den Tatsachen im Sinne des § 303 BAO bereits im Jahr 2002 Kenntnis gehabt hat, ist der Antrag des Bw auf Wiederaufnahme des Verfahrens zur Einkommensteuer 1989 vom 7.7.2008 somit (weit) außerhalb Dreimonatsfrist des § 303 Abs. 2 BAO eingebracht worden. Dem Finanzamt kann daher schon deswegen nicht entgegengetreten werden, wenn es dem Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens für die Einkommensteuer 1989 keinen Erfolg bescheiden hat.

Zu sämtlichen Ausführungen wird auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 26.2.2013, 2010/15/0064, verwiesen.

Gemäß § 289 Abs. 2 BAO ist die Abgabenbehörde zweiter Instanz in Fällen, in denen sie in der Sache selbst entscheidet, berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung ihre Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde erster Instanz zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Ein verspäteter Wiederaufnahmeantrag ist zurückzuweisen. (Vgl. Ritz, BAO, TZ 28 zu § 303, und VwGH vom 22.2.1994, 91/14/0069).

Der unabhängige Finanzsenat setzt daher auf Grundlage des § 289 Abs. 2 BAO hinsichtlich Spruch und Begründung anstelle der Abweisung aufgrund des verspäteten Wiederaufnahmeantrags die Zurückweisung. (Vgl. Ritz, BAO, TZ39 zu § 289, und VwGH vom 21.10.1999, 98/15/0195).

3.) Antrag auf Bescheidabänderung gemäß § 295 Abs. 1 BAO:

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 Abänderung 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 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. Eine Abänderung (oder Aufhebung) nach § 295 Abs. 1 BAO setzt aber voraus, dass nachträglich (nach Erlassung des „abgeleiteten Bescheides am 28.4.1997) ein Feststellungsbescheid abgeändert, aufgehoben oder erlassen wird. (Vgl. VwGH vom 26.2.2013, 2010/15/0064).

Ein derartiger Fall liegt nicht vor:

Der „Feststellungsbescheid“, auf den sich der abgeleitete Einkommensteuerbescheid 1989 vom 28.4.1997 gestützt hat, ist nach Erlassung dieses Einkommensteuerbescheides nicht abgeändert oder aufgehoben worden; es ist auch kein Feststellungsbescheid (erstmal) erlassen worden. Es ist vielmehr durch Zurückweisung der Berufung gegen diesen Feststellungsbescheid im Rahmen der Begründung des Zurückweisungsbescheides festgehalten worden, dass dieser „Feststellungsbescheid“ keine Bescheidwirkungen entfaltet hat. Dieser Umstand führt zwar dazu, dass sich der Einkommensteuerbescheid 1989 als rechtswidrig erweist, da für die Abänderung gemäß § 295 BAO im Jahr 1997 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. Der Einkommensteuerbescheid 1989 ist aber – unstrittig – in Rechtskraft erwachsen. Die Bestimmung des § 295 Abs. 4 BAO ist im gegenständlichen Fall noch nicht anzuwenden. (Vgl. VwGH vom 26.2.2013, 2010/15/0064).

Eine Abänderung eines Grundlagenbescheides (oder eine erstmalige Erlassung eines solchen), auch nicht in der Weise, dass ein „negativer Grundlagenbescheid im Sinne des § 188 BAO“ erlassen worden wäre, liegt damit aber nicht vor. Damit ist die Tatbestandsvoraussetzung des § 295 Abs. 1 BAO nicht gegeben. (Vgl. VwGH vom 26.2.2013, 2010/15/0064).

§ 295 Abs. 1 BAO räumt dem Abgabepflichtigen weiter kein subjektives Recht zur Stellung eines Antrages ein (arg. von Amts wegen). Diese Bestimmung bindet ausschließlich die Abgabenbehörden. Ein auf diese Norm gestützter Antrag ist folglich mangels Antragslegitimation zurückzuweisen. Die Unzulässigkeit eines solchen Antrages besteht unabhängig vom Eintritt der (absoluten) Verjährung. (Vgl. UFS vom 10.4.2013, RV/0879-W/09).

Die Berufung gegen den Zurückweisungsbescheid vom 18.3.2009 betreffend den Antrag auf Erlassung eines abgeleiteten Bescheides nach § 295 BAO betreffend die Einkommensteuer 1989 ist somit ebenfalls abzuweisen.

Salzburg, am 15. Mai 2013