



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Dr. Gabriele Soini-Wolf und die weiteren Mitglieder Mag. Eva Bernroider, Mag. Bernadette Reichl und Mag. Wilfried Bischofer über die Berufung des XX, vertreten durch Josef Unterberger WTH GmbH, 5023 Salzburg, Linzer Bundesstraße 63b, vom 5. November 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Stadt, vertreten durch Mag. Johann Ausweger, vom 8. Oktober 2008 betreffend Zurückweisung eines Antrages auf Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 1989 nach der am 15. Mai 2013 in 5026 Salzburg-Aigen, Aignerstraße 10, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Schreiben vom 7. August 2008 beantragte der Berufungswerber (Bw.) die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO betreffend den gemäß § 295 BAO abgeänderten Einkommensteuerbescheid 1989 mit der Begründung, mit Bescheid vom 7. Mai 2008 sei festgestellt worden, dass der dem Einkommensteuerbescheid 1989 zugrunde liegende Bescheid über die einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung gemäß § 188 BAO vom 10. Februar 1997 mangels gültigem Bescheidadressaten ein Nichtbescheid sei, der keine normative Kraft entfalte.

Die Qualifizierung des Grundlagenbescheides als Nichtbescheid stelle eine, als tauglichen Wiederaufnahmegrund hinsichtlich des Einkommensteuerbescheides 1989 anzusehende, neu hervorgekommene Tatsache iSd § 303 Abs. 1 lit. b BAO dar. Die Unkenntnis der bescheiderlassenden Behörde betreffend den fehlenden Bescheidcharakter könne diesen Umstand im Verhältnis zum Rechtsunterworfenen nur zu einer "neu hervorgekommenen" Tatsache machen, wobei den Bw. an der Nichtgeltendmachung kein grobes Verschulden treffe. Diese Rechtsansicht des Bw. werde durch das Bundesministerium für Finanzen (BMfF) in einem Schreiben vom 28. Oktober 2005 geteilt. Die Wiederaufnahme des Verfahrens würde zu einem im Spruch abgeänderten Einkommensteuerbescheid 1989 führen.

Der strittige Feststellungsbescheid vom 10. Februar 1997 sei zuerst mit Berufung und dann am 12. Dezember 2002 mittels Beschwerde beim Verwaltungsgerichtshof bekämpft worden. Diese Beschwerde sei mit Beschluss zurückgewiesen worden (VwGH 27. 2. 2008, 2002/13/0225). Daraufhin habe das Finanzamt 6/7/15 Wien den Grundlagenbescheid vom 10. Februar 2007 mangels gültigem Bescheidadressaten zu einem Nichtbescheid erklärt und die Berufung dagegen als unzulässig am 7. Mai 2008 zurückgewiesen. Die vorgenommene Abänderung des Einkommensteuerbescheides 1989 gemäß § 295 BAO sei auf Basis eines Nichtbescheides erfolgt und entspreche damit nicht den gesetzlichen Erfordernissen.

Das FA wies den Wiederaufnahmeantrag mit Hinweis auf § 304 lit b BAO mit Bescheid vom 8. Oktober 2008 zurück

In der gegen den Zurückweisungsbescheid eingebrachten Berufung vom 5. November 2008 führte der Bw aus, dass die Fristen des § 304 BAO gewahrt seien, da das zuständige Finanzamt 6/7/15 Wien erst am 7. Mai 2008 durch Zurückweisung der Berufung den Bescheid vom 10. Februar 1997 als Nichtbescheid qualifiziert habe. Der Wiederaufnahmeantrag sei berechtigt.

Die Abgabenbehörde erster Instanz erließ am 25. Februar 2009 eine abweisende Berufungsvorentscheidung und führte darin begründend aus, dass der Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens datiert mit 7. August 2009 mehr als fünf Jahre nach der nachweislichen Kenntniserlangung der dafür behaupteten Gründe gestellt worden sei, womit dieses Anbringen aus Sicht des Neuerungstatbestandes jedenfalls außerhalb der 3-Monatsfrist und damit verspätet sei. Auch sei die Fünfjahresfrist des § 304 lit b BAO schon 2002 abgelaufen.

Mit Schreiben vom 25. März 2009 wurde der Antrag auf Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz durch den gesamten Berufungssenat gestellt und ausgeführt, dass die Frist für den Antrag auf Wiederaufnahme nicht früher zu

laufen beginnen könne, als beim zuständigen Finanzamt die Verständigung über die nachträgliche Abänderung, die Aufhebung oder die Feststellung der Unwirksamkeit des Feststellungsbescheides eingelangt und nach außen erkennbar in Erscheinung getreten sei, insbesondere auch nicht früher, als dem Abgabepflichtigen verlässlich bekannt geworden sei, dass das zuständige Finanzamt darauf nicht mit amtswegiger Erlassung eines abgeleiteten Bescheides reagiert habe.

Der Bw habe sich im Jahr 1989 an der Y Aktiengesellschaft (Rechtsnachfolger der Z) als atypisch stiller Gesellschafter beteiligt. Es sei eine einheitliche und gesonderte Feststellungserklärung abgegeben worden, über die in der Folge auch erklärungsgemäß abgesprochen worden sei.

Nach Durchführung einer Wiederaufnahme des Verfahrens sei dieser Bescheid durch den - oben erwähnten - Feststellungsbescheid vom 10. Februar 1997 ersetzt worden, zu dem nun mit Bescheid vom 7. Mai 2008 (Anm. des Finanzamtes Wien 6/7/15) festgestellt worden sei, dass er nichtig gewesen sei. Grund für die nichtigen Bescheide seien Fehler in der Adressierung gewesen, insbesondere seien in dem einheitlichen und gesonderten Feststellungsbescheid bereits verstorbenen Personen angeführt worden.

Diesbezüglich sei zu beachten, dass auch im (Erst)Bescheid bereits verstorbene Personen angeführt worden seien. Somit sei auch dieser Bescheid als Nichtbescheid zu qualifizieren, womit über die Erklärung zur einheitlichen und gesonderten Feststellung der Einkünfte bislang nicht bescheidmäßig abgesprochen worden sei. Es sei daher die am 27. September 1990 abgegebene Erklärung zur einheitlichen und gesonderten Feststellung der Einkünfte noch immer unerledigt und daher sei wegen mittelbarer Abhängigkeit der Einkommensteuer von diesem Grundlagenbescheid gemäß § 209a Abs. 2 BAO Verjährung für 1989 noch nicht eingetreten.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gegenstand dieses Berufungsverfahrens ist die Klärung der Rechtsfrage, ob die Qualifikation als Nichtbescheid im Grundlagenverfahren durch den Verwaltungsgerichtshof im abgeleiteten Verfahren als eine neue Tatsache gemäß § 303 Abs. 1 lit b BAO anzusehen ist.

Mit Erkenntnis vom 26.2.2013, 2010/15/0064 hat der VwGH u.a. Folgendes ausgeführt:

"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 (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) 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 (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...."

Der gegenständliche Berufungsfall gleicht hinsichtlich des Sachverhaltes und der zu beantwortenden Rechtsfrage jenem, der dem o.a. Erkenntnis 2010/15/0064 zu Grunde liegt. Aus den dort genannten Gründen erweist sich auch die gegenständliche Berufung als unbegründet und es war daher spruchgemäß zu entscheiden (vgl ua UFS RV/2659-W/08 vom 10. März 2013).

Der Umstand, dass allenfalls eine Abgabefestsetzung noch auf Grund anderer noch nicht erledigter Anträge trotz Eintritts der Verjährung zulässig sein könnte, ist für das streitgegenständliche Verfahren ohne Bedeutung.

Salzburg, am 15. Mai 2013