



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der N**** U****, gegen den Bescheid des Finanzamtes XY betreffend Zurückweisung eines Antrages auf Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 1989 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Schreiben vom 7.7.2008 beantragte die Berufungswerberin die Wiederaufnahme des mit (gemäß § 295 BAO geänderten) Bescheid vom 30.4.1997 abgeschlossenen Verfahrens betreffend Einkommensteuer 1989.

Die Berufungswerberin machte geltend, mit Bescheid des Finanzamtes vom 7.5.2008 (eingelangt am 14.5.2008) sei festgestellt worden, dass der dem genannten Einkommensteuerbescheid 1989 zugrunde liegende Feststellungsbescheid vom 10.2.1997 mangels gültigem Bescheidadressaten der Bescheidcharakter fehle. Die Qualifizierung des Grundlagenbescheides als Nichtbescheid stelle eine neu hervorgekommene Tatsache iSd § 303 Abs 1 lit b BAO dar. Wenn selbst der bescheiderlassenden Behörde die Tatsache nicht bekannt gewesen sei, dass dem Grundlagenbescheid kein Bescheidcharakter zukomme, so könne diese Tatsache im Verhältnis zum Rechtsunterworfenen nur als „neu hervorgekommen“ gelten. Die Berufungswerberin treffe kein grobes Verschulden an der Nichtgeltendmachung dieses Umstandes. Diese Rechtsansicht werde in einer (beiliegenden) Erledigung des Bundesministeriums für

Finanzen vom 28.10.2005 geteilt. Die Wiederaufnahme des rechtskräftigen Verfahrens führe zu einem geänderten Einkommensteuerbescheid 1989.

Der ursprüngliche Grundlagenbescheid für das Jahr 1989, mit welchem ihre anteiligen Einkünfte aus Gewerbebetrieb festgestellt worden seien, datiere vom 24.5.1991. Im Gefolge einer Betriebsprüfung habe das Finanzamt am 10.2.1997 (eingegangen am 19.3.1997) einen Bescheid gemäß § 188 BAO an die „X*** AG RNF der Z*** GmbH und Mitgesellschafter“ erlassen, wobei hinsichtlich des Jahres 1989 eine vom Grundlagenbescheid vom „28.3.1991“ abweichende Feststellung getroffen worden sei.

Gegen diesen Bescheid vom 10.2.1997 sei fristgerecht Berufung erhoben und mit Berufungsentscheidung vom 28.10.2002 diese Berufung als unbegründet abgewiesen worden. Gegen diese Erledigung der Finanzlandesdirektion sei am 12.12.2002 Verwaltungsgerichtshofbeschwerde erhoben worden (2002/15/0225, *Anm*).

Mit Beschluss vom 27.2.2008 (eingelangt am 13.3.2008) habe der Verwaltungsgerichtshof die Beschwerde gegen diese Erledigung zurückgewiesen.

Mit Datum vom 7.5.2008 habe die Finanzverwaltung zur Steuernummer ***/**** einen Zurückweisungsbescheid zur Berufung vom 17.4.1997 erlassen, weil es sich beim Grundlagenbescheid vom 10.2.1997 mangels gültigem Bescheidadressaten um einen Nichtbescheid gehandelt habe.

Auf Grund dieses Nichtbescheides sei ihr ursprünglicher Einkommensteuerbescheid 1989 gemäß § 295 BAO durch den antragsbetroffenen Einkommensteuerbescheid ersetzt worden, wobei aus der Nichtanerkennung der Ergebniszurückweisung für das Jahr 1989 eine Einkommensteuernachzahlung resultiert habe. Die vorgenommene Abänderung des Einkommensteuerbescheides 1989 gemäß § 295 BAO sei auf Basis eines Nichtbescheides erfolgt und entspreche daher nicht den gesetzlichen Bestimmungen.

An einer Wiederaufnahme bestehe ein rechtliches Interesse, da eine Abänderung eines abgeleiteten Bescheides gemäß § 295 BAO nur zulässig sei, wenn der betreffende Bescheid von einem Grundlagenbescheid abzuleiten sei. Es sei nunmehr unbestritten, dass sowohl der Bescheid vom 10.2.1997 als auch die Berufungsentscheidung vom 28.10.2002 ins Leere gegangen seien. Da der abgeleitete Einkommensteuerbescheid rechtswidrig erlassen worden sei und auch ein nachträglich rechtswirksam erlassener Grundlagenbescheid diesen Mangel nicht heilen könne, sei dem Wiederaufnahmeantrag stattzugeben. Da der Rechtszustand herzustellen sei, der ohne Abänderung gemäß § 295 BAO vorgelegen sei, sei der Einkommensteuerbescheid in der ursprünglichen Fassung zu erlassen. Die 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 Grundlagenbescheid nämlich nur zur Abänderung

des aufgrund der Wiederaufnahme neu erlassenen Bescheides. Die beantragte Wiederaufnahme ermögliche, die rechtswidrige Abänderung gemäß § 295 BAO zu korrigieren.

Zur Verjährung weise sie allgemein darauf hin, dass abgeleitete Abgabenbescheide – im Gegensatz zu Feststellungsbescheiden – der Verjährung unterlägen und damit dem Rechtsunterworfenen grundsätzlich ein Rechtsverlust drohe. Die beantragte Wiederaufnahme ermögliche dem Steuerpflichtigen seine Ansprüche innerhalb der Verjährung geltend zu machen.

In der erwähnten Einzelerledigung des Bundesministeriums für Finanzen wird ua ausgeführt, gegen die zu Unrecht erfolgte Abänderung eines abgeleiteten Bescheides könne auch mit einem Wiederaufnahmeantrag vorgegangen werden, wenn die „Nichtexistenz“ des Grundlagenbescheides im Verfahren zur Änderung gemäß § 295 BAO der für die „abgeleitete“ Einkommensteuer zuständigen Abgabenbehörde nicht bekannt gewesen sei. Der Umstand, dass kein Grundlagenbescheid erlassen worden sei, sei im „abgeleiteten“ Verfahren eine neu hervorgekommene Tatsache.

Den Wiederaufnahmewerber treffe idR kein grobes Verschulden an der Nichtgeltendmachung dieses Umstandes im abgeschlossenen Verfahren, da er grundsätzlich darauf vertrauen dürfe, dass kein Finanzamt einen auf § 295 BAO gestützten Bescheid erlasse, obwohl die diesbezüglichen Voraussetzungen nicht vorlägen.

Die Wiederaufnahme habe auch zu erfolgen, wenn in der Zwischenzeit ein wirksamer Grundlagenbescheid ergangen sei; sie sei auch dann zu bewilligen, wenn die Bemessungsverjährung der Erlassung eines (dem zwischenzeitig erlassenen Grundlagenbescheid berücksichtigenden) neuerlichen Änderungsbescheides entgegenstehe.

Mit Bescheid vom 17.7.2008 wies das Finanzamt den Antrag auf Wiederaufnahme zurück, wobei es zur Begründung ausgeführt, der Wiederaufnahmeantrag sei nicht vor Ablauf von fünf Jahren nach Eintritt der Rechtskraft des Einkommensteuerbescheides eingebracht worden, da im Streitfall dieser Bescheid am 30.4.1997 erlassen worden sei. Der Wiederaufnahmeantrag sei daher verspätet.

Die Berufungswerberin erhob gegen diesen Bescheid Berufung, wobei sie zusammengefasst geltend machte, der streitgegenständliche Zurückweisungsbescheid führe als Begründung an, dass der Wiederaufnahmeantrag nicht rechtzeitig eingebracht worden sei, da hinsichtlich des Einkommensteuerbescheides 1989 bereits Verjährung eingetreten sei. Dies sei unrichtig. Grund für die Nichtigkeit der Bescheide des Finanzamtes und der Finanzlandesdirektion seien Fehler in der Adressierung gewesen, insbesondere seien bereits verstorbene Personen angeführt worden. Jedoch seien bereits im ursprünglichen Feststellungsbescheid vom 24.5.1991 (näher genannte) Personen angeführt gewesen, welche zu diesem Zeitpunkt bereits verstorben gewesen seien. Es sei daher bereits der Bescheid vom 24.5.1991 als Nichtbescheid zu

qualifizieren. Die Feststellungserklärung vom 27.9.1990 habe somit noch zu keiner bescheidmäßigen Veranlagung geführt. Es könne somit hinsichtlich des Jahres 1989 keine Verjährung eingetreten sein, weil gemäß § 209a Abs 2 BAO ihre Einkommensteuerveranlagung mittelbar von der Erledigung der abgegebenen Feststellungserklärung abhängt.

Selbst wenn der Bescheid vom 24.5.1991 nicht als nichtig qualifiziert würde, könne hinsichtlich des Einkommensteuerbescheides 1989 keine Verjährung eintreten. Denn dann müsste die Abgabenbehörde aufgrund der Zurückweisungsbescheide gemäß § 295 BAO einen neuen abgeleiteten Bescheid erlassen, da sie den abgeleiteten Bescheid rechtswidrig aufgrund eines Nichtbescheides neu erlassen habe. Somit wären, als zwingendes Ergebnis des Rechtsmittelverfahrens gegen die nichtigen Bescheide, neue abgeleitete Bescheide zu erlassen. Ihr Einkommensteuerbescheid sei damit indirekt von der Erledigung der Berufung abhängig gewesen, weshalb gemäß § 209a BAO keine Verjährung eingetreten sein könne. Jede andere Auslegung der §§ 295 bzw 209a BAO wäre denkunmöglich, denn es könne nicht sein, dass aufgrund von Fehlern, die die Finanzverwaltung zu vertreten habe (nämlich die Erlassung von Nichtbescheiden), auf die die Steuerpflichtigen im Rahmen des Berufungsverfahren sogar aufmerksam gemacht hätten und aufgrund des langen Rechtsmittelverfahrens, Verjährung zu Lasten des Steuerpflichtigen eintrete. Aus diesem Grund beantrage sie auch ausdrücklich, einen abgeleiteten Bescheid zu erlassen, der den Rechtszustand wiederherstelle, der vor Erlassung des rechtswidrig abgeleiteten (weil von einem nichtigen Bescheid abgeleitet) Bescheides bestanden habe.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Verwaltungsgerichtshof hat mit Datum vom 26.2.2013 bereits über einen Parallelfall zum gegenständlichen Streitfall entschieden (2010/15/0064) und 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."

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.

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

Wien, am 15. April 2013