



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw, gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg, vertreten durch Mag. Nathalie Kovacs, betreffend Zurückweisung eines Antrages auf Wiederaufnahme des Verfahrens Einkommensteuer 1989 gemäß § 303 Abs 1 BAO sowie Abweisung eines Antrages auf Änderung des Bescheides Einkommensteuer 1989 gem. § 295 Abs. 1 BAO, entschieden:

Der angefochtene Bescheid, betreffend Zurückweisung eines Antrages auf Wiederaufnahme des Verfahrens Einkommensteuer 1989 gemäß § 303 Abs 1 BAO, bleibt unverändert.

Der angefochtene Bescheid, betreffend Abweisung eines Antrages auf Änderung des Bescheides Einkommensteuer 1989 gem. § 295 Abs. 1 BAO, wird dahingehend abgeändert, dass der Antrag zurückgewiesen wird.

Entscheidungsgründe:

Vorliegender Berufungsfall gehört zu jenen Fällen, zu denen der Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis VwGH 26.02.2013, 2010/15/0064, eine Grundsatzentscheidung getroffen hat.

Der Verwaltungsgerichtshof hat mit diesem Erkenntnis zu Recht erkannt, dass mit Berufungsentscheidung UFS 13.05.2009, RV/0058-S/09, miterledigt RV/0189-S/09, die Berufungen gegen einen Bescheid, betreffend Zurückweisung eines Antrages auf Wiederaufnahme des Verfahrens Einkommensteuer 1989 gemäß § 303 Abs 1 BAO, und gegen einen Bescheid, betreffend Zurückweisung eines Antrages auf Änderung des Bescheides Einkommensteuer 1989 gem. § 295 Abs. 1 BAO, zu Recht als unbegründet abgewiesen worden waren.

Dabei hat der Verwaltungsgerichtshof die Rechtsfragen, ob die Qualifikation als Nichtbescheid im Grundlagenverfahren durch den VwGH im abgeleiteten Einkommensteuerverfahren als eine neue Tatsache gem. § 303 Abs. 1 lit. b BAO anzusehen ist, wozu das BMF eine bejahende Rechtsauskunft erteilt hatte, ob die Frist des § 303 Abs. 2 BAO gewahrt bzw. zu welchem Zeitpunkt sie in Lauf gesetzt wurde und ob § 295 Abs. 1 BAO eine Antragslegitimation einräumt, beantwortet. Nicht Gegenstand der Erwägungen des Verwaltungsgerichtshofes ist die Rechtsfrage, ob absolute Verjährung gemäß § 304 BAO iVm § 209a BAO eingetreten ist.

Der Beschwerdeführer des genannten Erkenntnisses und der Berufungswerber (Bw) gegenständlichen Berufungsverfahren waren im Jahr 1989 als unechte stille Gesellschafter Mitunternehmer an der MU.

Über die Berufung wurde erwogen:

Nach dem Parteienvorbringen und der Aktenlage steht folgender Sachverhalt fest:

Der gem. § 188 BAO erlassene Bescheid über die einheitliche und gesonderte Feststellung von gewerblichen Einkünften für das Jahr 1989 vom 28. März 1991 war zunächst erklärungskonform erlassen worden und wurde in der Folge im Wege einer Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen durch den neuen Feststellungsbescheid 1989 vom 10. Februar 1997 ersetzt.

Aufgrund des neuen Feststellungsbescheides 1989 änderte die Amtspartei den – ebenfalls erklärungskonform erlassenen - Einkommensteuerbescheid vom 9. Oktober 1990 gem. § 295 Abs. 1 BAO mit Bescheid vom 9. Mai 1997 ab, der unangefochten in Rechtskraft erwuchs.

Gegen den neuen Feststellungsbescheid wurde zunächst Berufung an die zuständige Finanzlandesdirektion, die den angefochtenen Bescheid bestätigt hat, und sodann Beschwerde beim Verwaltungsgerichtshof erhoben. Mit Beschluss des VwGH 27.02.2008, 2002/13/0224, wurde die Beschwerde zurückgewiesen. Der VwGH folgte mit dem Beschluss dem Beschwerdevorbringen, dass der neu erlassene Feststellungsbescheid 1989 vom 10.02.1997 mangels gültigen Bescheidadressaten (insbes. Nennung verstorbener Beteiligter) nicht rechtswirksam erlassen worden war und damit nicht Bescheidqualität erlangt hat. Diesem Erkenntnis folgend wurde die gegen den neuen F-Bescheid gerichtete Berufung vom für das F-Verfahren zuständigen Finanzamt zurückgewiesen. Der Einwand der Nichtigkeit aus diesem Grund war bereits Berufungsbegehren.

Es hat sich also rückwirkend herausgestellt, dass dem formell rechtskräftig gewordenen Einkommensteuerbescheid vom 9. Mai 1997 im Grundlagenverfahren ein Nichtbescheid zu Grunde gelegt worden war.

Mit Schriftsatz vom 5. August 2008 begehrt der Bw die Wiederaufnahme des Verfahrens Einkommensteuer 1989 gem. § 303 Abs. 1 lit. b BAO. Die neu hervorgekommene Tatsache sei in der Qualifizierung des Grundlagenbescheides als Nichtbescheid durch den VwGH zu erblicken. Diese Rechtsansicht werde vom BMF mit einem beigelegten Schreiben bestätigt. Da der abgeleitete Einkommensteuerbescheid vom 9. Mai 1997 rechtswidrig erlassen worden sei und auch ein nachträglich rechtswirksam erlassener Grundlagenbescheid diesen Mangel nicht heile (VwGH 93/14/0203), sei dem Wiederaufnahmeantrag stattzugeben und ein Einkommensteuerbescheid in der Fassung des ursprünglichen Einkommensteuerverfahrens vom 9. Oktober 1990 zu erlassen. Die beantragte Wiederaufnahme ermögliche die Korrektur der rechtswidrigen Abänderung gem. § 295 BAO.

Mit Bescheid vom 3. September 2008 weist die Amtspartei den Wiederaufnahmeantrag wegen Verspätung zurück, weil nach beiden Tatbeständen des § 304 BAO bereits absolute Verjährung eingetreten sei. Zur Rechtsfrage der neuen Tatsache enthält der angefochtene Bescheid folgende Aussage: „Die von Ihnen zitierte Rechtsansicht des BMF sagt aus, dass das Vorliegen eines Nichtbescheides eine neu hervorgekommene Tatsache ist.“

Mit Schriftsatz vom 15.09.2008 beruft der Bw gegen den Zurückweisungsbescheid betreffend Wiederaufnahme und führt ins Treffen, dass keine Verjährung eingetreten sei, weil die Feststellungserklärung 1989 nie bescheidmäßig erledigt worden sei bzw. weil die Einkommensteuerveranlagung 1989 von einem Rechtsmittelverfahren abhängig sei.

Mit selbem Schriftsatz vom 15.09.2008 wird auch ein Antrag auf Erlassung eines abgeleiteten Bescheides gemäß § 295 BAO eingebracht, der mit Bescheid vom 8. Jänner 2009 als unbegründet abgewiesen wird. Nach Wiedergabe der verba legalia des § 295 Abs. 1 BAO wird ausgeführt, dass die Zurückweisung einer Berufung im Grundlagenverfahren wegen Unwirksamkeit des Feststellungsbescheides nicht der Abänderung, Aufhebung oder Erlassung eines Feststellungsbescheides gleichzuhalten sei.

Gegen diesen Bescheid beruft der Bw mit Schriftsatz vom 30. Jänner 2009 und führt aus, dass das nachträgliche Hervorkommen des Umstandes, dass der Grundlagenbescheid ein Nichtbescheid ist, einer Aufhebung des Grundlagenbescheides gleichzusetzen sei. Es könne nicht sein, dass gem. VwGH 24.11.1980, 93/14/0203, ein von einem Nichtbescheid abgeleiteter Einkommensteuerbescheid zwar rechtswidrig, aber nicht gem. § 295 BAO aufhebbar sei. Eine solche Auslegung würde dem Normzweck des § 295 BAO zuwiderlaufen. Hätte der Bw seinerzeit - also vor Hervorkommen der Nichtbescheideigenschaft - des Feststellungsbescheides gegen den Einkommensteuerbescheid berufen, wäre seine Berufung gem. § 252 BAO abgewiesen worden. Auch aus dem Blickwinkel des Rechtsschutzes könne in

verfassungskonformer Interpretation § 295 BAO nur so ausgelegt werden, dass er auch in Fällen wie vorliegendem Anwendung finde.

1. Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 1 lit. b BAO

Gemäß § 303 Abs. 1 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

- a) der Bescheid durch Fälschung einer Urkunde, falsches Zeugnis oder eine andere gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonstwie erschlichen worden ist, oder
- b) Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im abgeschlossenen Verfahren ohne grobes Verschulden der Partei nicht geltend gemacht werden konnten, oder
- c) der Bescheid von Vorfragen abhängig war und nachträglich über eine solche Vorfrage von der hierfür zuständigen Behörde (Gericht) in wesentlichen Punkten anders entschieden wurde 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 gemäß Abs. 1 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.

Gemäß § 304 BAO ist nach Eintritt der Verjährung eine Wiederaufnahme des Verfahrens ausgeschlossen, sofern ihr nicht ein

- a) innerhalb des Zeitraumes, bis zu dessen Ablauf die Wiederaufnahme von Amts wegen unter der Annahme einer Verjährungsfrist (§§ 207 bis 209 Abs. 2) von sieben Jahren zulässig wäre, oder
- b) vor dem Ablauf einer Frist von fünf Jahren nach Eintritt der Rechtskraft des das Verfahren abschließenden Bescheides

eingebrachter Antrag gemäß § 303 Abs. 1 zugrunde liegt.

rechtliche Beurteilung:

Liegen sämtliche für einen Antrag auf Wiederaufnahme erforderlichen Tatbestandselemente kumulativ vor, wobei die lit. a bis lit. c alternativ verknüpft sind, so ist dem Antrag als zwingende Rechtsfolge stattzugeben. Ist nur eines der kumulativ geforderten Tatbestandselemente nicht erfüllt, so ist ein Wiederaufnahmsantrag zwingend abzuweisen. Ein Anbringen ist jedoch nur dann einer inhaltlichen Erledigung zugänglich, wenn keine

Gründe für eine Zurückweisung wie Unzulässigkeit oder Verspätung vorliegen. Im Fall eines Wiederaufnahmeantrages kommt eine Verspätung gemäß § 303 Abs. 2 BAO oder gemäß § 304 iVm § 209a BAO in Betracht.

Mit Erkenntnis 2010/15/0064 hat der Verwaltungsgerichtshof die im angefochtenen Berufungsbescheid vertretene rechtliche Beurteilung, dass in der Qualifikation als Nichtbescheid im Grundlagenverfahren durch den VwGH keine neue Tatsache zu erblicken ist, geteilt.

Der hohe Gerichtshof hat diesbezüglich ausgeführt, dass Tatsachen im Sinne des § 303 Abs. 1 lit. b BAO ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände sind, 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 (VwGH 22.11.2012, 2012/15/0147, mwN).

Der VwGH hat damit seine bisherige Entscheidungspraxis zu neuen Erkenntnissen in Bezug auf die rechtliche Beurteilung von Sachverhaltselementen, zu Entscheidungen von Gerichten oder Behörden oder zum Hervorkommen von Rechtsirrtümern beibehalten (Ritz⁴, § 303 Tz 9, mwN).

Der gegenständlicher Berufung zu Grunde liegende Wiederaufnahmsantrag ist daher bereits deshalb negativ zu bescheiden, weil die Qualifikation durch den VwGH als Nichtbescheid bloß eine neue Erkenntnis in Bezug auf die rechtliche Beurteilung von Sachverhaltselementen ist, jedoch nicht die neue Tatsache iSd § 303 Abs. 1 lit. b BAO selbst. Neue Erkenntnisse in Bezug auf die rechtliche Beurteilung von Sachverhaltselementen stellen aber keine neuen Tatsachen dar (UFS 15.05.2007, RV/1216-W/07). Die neue Tatsache ist nach obigen Überlegungen des VwGH in den Fakten zu erblicken, die den Grundlagenbescheid mit Nichtigkeit belasten, nämlich dass die Namen verstorbener Beteiligten im Adressaten enthalten sind.

Zur Frist des § 303 Abs. 2 BAO kommt der VwGH zu dem Ergebnis, dass ihr Lauf im Zeitpunkt der Kenntnis der Tatsachen (Todesfälle von Beteiligten) in Gang gesetzt worden war. Das Wissen um die Todesfälle von Beteiligten im Adressaten des Grundlagenbescheides war aber bereits spätestens im Zeitpunkt der Verfassung des gegen diesen Bescheid gerichteten Berufungsschriftsatzes im Jahr 1997 bekannt. Der Berufungsschriftsatz wurde vom Parteienvertreter verfasst, war daher diesem bekannt und – so der VwGH in seinen

Erwägungen – die Kenntnis des Vertreters über einen Wiederaufnahmsgrund ist auch der vertretenen Partei zuzurechnen.

Der VwGH kommt zu dem Ergebnis, dass damit der Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens (weit) außerhalb der Frist des § 303 Abs. 2 BAO eingebracht worden ist. Fristversäumnis führt zu dessen Zurückweisung.

Mit angefochtenem Bescheid wurde zwar die Zurückweisung ausgesprochen, jedoch aus dem Grund der Verspätung infolge Eintritts der absoluten Verjährung vor Antragseinbringung.

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.

Der Unabhängige Finanzsenat setzt auf Grundlage des § 289 Abs. 2 BAO hinsichtlich der Begründung die Anschauung, dass der Antrag vom 5. August 2008 auf Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens 1989 aus oben angeführten Gründen weit außerhalb der Frist des § 303 Abs. 2 BAO gestellt worden ist, weshalb spruchgemäß zu entscheiden war.

2. Antrag auf Bescheidänderung gem. § 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. [...].

rechtliche Beurteilung:

§ 295 Abs 1 BAO räumt dem Abgabepflichtigen kein subjektives Recht zur Stellung eines Antrages ein (arg. von Amts wegen). Leg. cit. bindet ausschließlich die Abgabenbehörde. Ein auf diese Norm gestützter Antrag ist folglich mangels Antragslegitimation zurückzuweisen. Die Unzulässigkeit eines solchen Antrages besteht unabhängig vom Eintritt der (absoluten) Verjährung. Ein amtswegiges Verfahren gem. § 295 Abs. 1 BAO kann auf Parteieninitiative durch einen Devolutionsantrag in Gang gesetzt werden (UFS 23.04.2012, RV/2107-W/11), wodurch Rechtsschutz gewahrt ist.

Diese Rechtsansicht hat auch der Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis VwGH26.02.2013, 2010/15/0064, geteilt.

Da Unzulässigkeitsgründe vorrangig wahrzunehmen sind, bedarf es keiner Auseinandersetzung mit den im angefochtenen Bescheid angeführten Abweisungsgründungen und dem dazu ins Treffen geführten Berufungsbegehren. Diese Rechtsfrage wäre in einem amtswegigen Verfahren gem. § 295 Abs. 1 BAO Prozessgegenstand (s.o. zum Devolutionsantrag).

Der Unabhängige Finanzsenat setzt auf Grundlage des § 289 Abs. 2 BAO hinsichtlich Spruch und Begründung die Anschauung, dass § 295 Abs. 1 BAO dem Bw keine Antragslegitimation einräumt und sich folglich der Antrag vom 15.09.2008 auf Erlassung eines abgeleiteten Bescheides gemäß § 295 Abs. 1 BAO als unzulässig erweist.

obiter dictum:

Darüber hinaus ist zu bemerken, dass § 295 Abs. 1 Abs. BAO die nachträgliche (also nach Erlassung des abgeleiteten Bescheides) Abänderung, Aufhebung oder Erlassung eines Grundlagenbescheids zur Voraussetzung hat. Dass ein solcher Bescheid ergangen wäre, wird in der Berufung nicht vorgetragen; vorgetragen wird vielmehr, dass es im Grundlagenverfahren gar keinen Feststellungsbescheid gebe.

Die im Schriftsatz vom 15.09.2008 vertretene Rechtsansicht, im Grundlagenverfahren sei die Erklärung zur einheitlichen und gesonderten Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO nie bescheidmäßig erledigt worden, erscheint angesichts des weiteren Berufungsbegehrens unschlüssig, denn im Wiederaufnahmsantrag nennt der Bw einen Grundlagenbescheid für das Jahr 1989 vom 28.03.1991, sodann wird von Betriebsprüfung und Bescheiden bezüglich Wiederaufnahme und neuem Grundlagenbescheid im Jahr 1997 gesprochen.

Unter der wahrscheinlichsten Annahme, dass der die Wiederaufnahme des Grundlagenbescheides vom 28.03.1991 verfügende Bescheid aus dem Jahr 1997 dieselben unheilbaren Mängel im Bescheidadressaten hatte wie der neue Sachbescheid, wird auch der

Wiederaufnahmebescheid als ein Nichtbescheid zu beurteilen sein und wird daher dieser die Aufhebung des Grundlagenbescheides 1989 vom 28.03.1991 nicht rechtswirksam verfügt haben können. Damit wäre der Grundlagenbescheid 1989 vom 28.03.1991 niemals aufgehoben worden und gehörte folglich immer dem Rechtsbestand an. Folglich würde der Grundlagenbescheid 1989 vom 28.03.1991 über die Erklärung zur einheitlichen und gesonderten Feststellung von Einkünften 1989 gem. § 188 BAO bescheidmäßig absprechen.

Wäre die Erklärung zur einheitlichen und gesonderten Feststellung von Einkünften 1989 gem. § 188 BAO tatsächlich unerledigt, könnte die neue Rechtslage des § 209a Abs. 4 BAO, id ab 1.9.2011 geltenden Fassung AbgÄG 2011, BGBl. I 2011/764, weiterhelfen.

Weiters entspricht die im Berufungsschriftsatz vom 30.01.2009 vertretene Rechtsansicht, eine Berufung gegen den neu erlassenen Einkommensteuerbescheid wäre bei Nichtigkeit des Grundlagenbescheides gemäß § 252 BAO abgewiesen worden, nicht herrschender Lehre und Rechtsprechung, wozu bereits der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis VwGH 26.02.2013, 2010/15/0064, Judikate ins Treffen führt, auf die verwiesen werden kann.

Auch der Unabhängige Finanzsenat hat diese Rechtsfrage in UFS 05.12.2012, RV/2507-W/12, ausführlich behandelt. In der Konstellation von Bescheiden niederer und höherer Ordnung ist nicht jede im Grundlagenbescheid wurzelnde Rechtsverletzung Berufungsgegenstand im Grundlagenverfahren. Die Nichtigkeit des Grundlagenbescheides ist in der Berufung gegen den von dem nichtigen Grundlagenbescheid irrtümlich abgeleiteten Bescheid innerhalb dessen Berufungsfrist geltend zu machen. Ebenso ist der Einwand der Verjährung der mit abgeleiteten Bescheid festsetzten Abgaben mit Berufung gegen diesen Bescheid geltend zu machen, und nicht mit Berufung gegen den rechtsgültigen Grundlagenbescheid.

Weiters zeigen auch die vom Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis 2010/15/0064 angestellten rechtlichen Überlegungen bezüglich § 303 Abs. 1 lit. b iVm § 303 Abs. 2 BAO, dass ein Tätigwerden im abgeleiteten Verfahren im Zeitpunkt der Kenntnis von Tatsachen, dass im Grundlagenverfahren ein Nichtbescheid vorliegt, geboten ist.

Wien, am 5. April 2013