



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Hermes Stb GmbH, 1210 Wien, Donaufelderstrasse 2-4/2/29, vom 25. September 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 2/20/21/22, vertreten durch Mag. Braunsteiner, vom 18. September 2008 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 (Bw.) ist Steuerberater und lebt in Wien.

Mit Schriftsatz vom 5.8.2008 stellte er bei seinem zuständigem Wohnsitzfinanzamt einen „Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 BAO“ und führte dazu aus:

„Ich stelle innerhalb offener Frist den Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 BAO.

Die beantragte Wiederaufnahme betrifft nachfolgenden Bescheid: gemäß §295 BAO abgeänderter Einkommensteuerbescheid 1989 ausgestellt am 25.11.1997.

Wiederaufnahmegrund:

Mit Bescheid vom 07.05.2008 - eingelangt am 14.05.2008 - wurde festgestellt, dass der dem oben genannten Einkommensteuerbescheid 1989 zugrunde liegende Bescheid gem. § 188

BAO vom 10.02.1997 mangels gültigem Bescheidadressaten der Bescheidcharakter fehlt und dieser somit keine normative Kraft entfalten konnte. Es handelt sich um einen Nichtbescheid (VwGH 29.09.1997, 9311 70042).

Die Qualifizierung des Grundlagenbescheides als Nichtbescheid stellt eine neu hervorgekommene Tatsache im Sinn des § 303 Abs. 1 lit. b BAO dar und ist als tauglicher Wiederaufnahmegrund zu qualifizieren.

Wenn selbst der bescheiderlassenden Behörde die Tatsache nicht bekannt war, dass der Grundlagenbescheid nicht über Bescheidcharakter verfügte, so kann diese Tatsache im Verhältnis zum Rechtsunterworfenen nur als „neu hervorgekommen“ gelten. Den Wiederaufnahmewerber trifft kein grobes Verschulden an der Nichtgeltendmachung dieses Umstandes.

Die oben beschriebene Rechtsansicht wird durch die Erledigung des Bundesministeriums für Finanzen vom 28. Oktober 2005 gestellt. Siehe beiliegende Kopie der Erledigung.

Weiters weise ich darauf hin, dass die Wiederaufnahme des rechtskräftigen Verfahrens zu einem abgeänderten Einkommensbescheid 1989 führt.

Grundlagenbescheid:

Mit Grundlagenbescheid für das Jahr 1989, datiert mit 24.05.1991, wurden meine anteiligen Einkünfte aus Gewerbebetrieb einheitlich festgestellt und mir zugewiesen.

Im Jahr 1993 (12.10.1993) begann eine den Zeitraum 1989 -1991 betreffende Betriebsprüfung, die bis 18.6.1996 - Bericht über die Betriebsprüfung gem. § 150 BAO datiert mit 20.09.1996 - andauerte. Das Finanzamt erließ am 10.02.1997 - eingelangt am 19.03.1997 - einen Bescheid gem. § 188 BAO an die „A AG RNF der B Leasing- u Beteiligungs GmbH und Mitgesellschafter“, wobei hinsichtlich des Jahres 1989 eine abweichende Feststellung gegenüber dem Grundlagenbescheid vom 28.03.1991 getroffen wurde.

Gegen den Bescheid vom 10.02.1997 wurde zeitgerecht Berufung erhoben. Mit Berufungsentscheidung vom 28.10.2002 wurde der Grundlagenbescheid vom 10.02.1997 bestätigt und die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Gegen die Erledigung der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 28.10.2002 wurde am 12.12.2002 eine Beschwerde beim Verwaltungsgerichtshofes vom 27.02.2008 - eingelangt am 13.03.2008 - wurde die Beschwerde gegen die Erledigung der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 28.10.2002 zurückgewiesen.

Mit Bescheiddatum vom 07.05.2008 hat die Finanzverwaltung zur Steuernummer xxx/xxxx einen Zurückweisungsbescheid zur Berufung vom 17.4.1997 erlassen.

Der nunmehr vorliegende Zurückweisungsbescheid des Finanzamtes erklärt den Grundlagenbescheid 1989 vom 10.02.1997-mangels gültigem Bescheidadressaten - zu einem Nichtbescheid und weist die Berufung als unzulässig zurück.

Abgeleiteter Bescheid/ Einkommensteuerbescheid 1989:

Auf Grund vorhin erwähnter Nichtbescheide -erlassen durch das Finanzamt - wurde mein ursprünglicher Einkommensteuerbescheid 1989 gem. § 295 BAO durch den vorliegenden Einkommensteuerbescheid 1989 vom 10.02.1997 ersetzt.

Aus der Nichtanerkennung der Ergebniszuzuweisung für das Jahr 1989 der atypisch stillen Beteiligung auf Ebene des abgeleiteten Bescheides resultierte eine Einkommensteuernachzahlung.

Die vorgenommene Abänderung des Einkommensteuerbescheides 1989 gem. § 295 BAO erfolgte auf Basis eines Nichtbescheides und entspricht damit nicht den gesetzlichen Bestimmungen.

Rechtliche Beurteilung

An einer Wiederaufnahme gem. § 303 BAO besteht aus nachfolgenden Gründen ein rechtliches Interesse:

Die Abänderung eines abgeleiteten Bescheides gem. § 295 BAO ist nur dann zulässig, wenn der betreffende Bescheid von einem Grundlagenbescheid abzuleiten ist. Unbestritten ist nunmehr, dass der von der Abgabenbehörde ausgefertigte Bescheid vom 10.2.1997 als auch der Bescheid vom 28.10.2002 für das Streitjahr 1989 ins Leere gegangen ist. Damit hat jedoch der Abänderung ein tauglicher Feststellungsbescheid gefehlt. Da der abgeleitete Einkommensteuerbescheid vom 25. November 1997 rechtswidrig erlassen wurde und auch ein nachträglich rechtswirksam erlassener Grundlagenbescheid diesen Mangel nicht heilt (siehe VwGH 93/14/0203), ist dem Wiederaufnahmeantrag stattzugeben.

Da der Rechtszustand herzustellen ist, der ohne Abänderung gemäß § 295 BAO vorgelegen ist, ist der Einkommensteuerbescheid in der Fassung des ursprünglichen Einkommensteuerbescheides zu erlassen.

Diese Neuerlassung ist auch dann zwingend, wenn zu diesem Zeitpunkt bereits ein rechtswirksam erlassener Grundlagenbescheid vorliegt, der im Ergebnis dem abgeänderten Einkommensteuerbescheid vom 25.11.1997 entspricht. Verfahrensrrechtlich berechtigt dieser

neue Grundlagenbescheid nämlich nur zur Abänderung des auf Grunde der Wiederaufnahme neu erlassenen Bescheides.

Die beantragte Wiederaufnahme ermöglicht diese rechtswidrige Abänderung gem. § 295 BAO zu korrigieren.

Verjährung:

Allgemein weise ich darauf hin, dass abgeleitete Abgabenbescheide - im Gegensatz zu Feststellungsbescheiden der Verjährung unterliegen und damit den Rechtsunterworfenen grundsätzlich ein Rechtsverlust droht (siehe „Ritz Kommentar zur Bundesabgabenordnung 3. Auflage“, Seite 608 RdZ bzw. BMF SWK 2004, S 878)

Die beantragte Wiederaufnahme ermöglicht dem Steuerpflichtigen seine Ansprüche innerhalb der Verjährung geltend zu machen.

Anträge:

Im Sinne der obigen Ausführungen beantrage ich die Wiederaufnahme des Verfahrens“.

Am 18.9.2008 erließ das Finanzamt betreffend des Antrages auf Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 BAO hinsichtlich der Einkommensteuer 1989 einen Zurückweisungsbescheid und begründete diesen wie folgt:

„Die Zurückweisung erfolgte, weil die Eingabe nicht fristgerecht eingebracht wurde.

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

Der Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 1989 ist am 11. August 2008 im Finanzamt eingelangt und somit nach dem Ablauf der Verjährungsfristen für das Jahr 1989.

Der letzte im Abgabeninformationssystem für das Jahr 1989 erfasste Einkommensteuerbescheid weist das Datum 25.11.1997 auf.

Der gegenständliche Antrag ist erst nach dem Ablauf von fünf Jahren nach Eintritt der Rechtskraft dieses Einkommensteuerbescheides eingebracht worden.

Im Antrag wird weiters ausgeführt, dass der Beschluss des Verwaltungsgerichtshofes vom 27. Feb. 2008 am 13. März 2008 zugestellt worden ist. Die Frist von drei Monaten läuft daher ab diesem Zeitpunkt (§ 303 Abs. 2 BAO).

Daher war der Antrag auf Wiederaufnahme zurückzuweisen (siehe Stoll, BAO-Kommentar, Band 1, §85, Seite 864f, und Band 3, § 303, Seite 2916)“.

Am 25.9.2008 erhob der Bw. gegen den Zurückweisungsbescheid vom 18.9.2008 das Rechtsmittel der Berufung und stellte den Antrag auf Erlassung eines abgeleiteten Bescheides gem. § 295 BAO.

„Mit Bescheid vom 18.09.2008 hat das Finanzamt den Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend das Jahr 1989 mit der Begründung zurückgewiesen, dass der Antrag auf Wiederaufnahme nicht rechtzeitig eingebracht wurde, da hinsichtlich des Einkommensteuerbescheides 1989 bereits Verjährung eingetreten ist. Dies ist jedoch - wie sich aus folgenden Ausführungen ergeben wird - unrichtig:

Ich habe mich im Jahr 1989 an der A Aktiengesellschaft (Rechtsnachfolger der B Leasing Beteiligungs GmbH u. ehemalige atypisch stille Gesellschafter) beteiligt. Hinsichtlich der Einkünfte 1989 wurde am 27.09.1990 eine einheitlich und gesonderte Feststellungserklärung abgegeben.

Mit Bescheid vom 24.05.1991 wurde die Mitunternehmerschaft erklärungsgemäß veranlagt. Im Jahr 1997 wurde das Verfahren hinsichtlich der Einkünfte 1989 wieder aufgenommen und es wurde am 10.02.1997 ein neuer einheitlich und gesonderter Feststellungsbescheid erlassen.

Gegen diesen wurde das Rechtsmittel der Berufung erhoben, welches mit Bescheid vom 28.10.2002 von der Finanzlandesdirektion Wien, Niederösterreich und Burgenland abgewiesen wurde. Gegen diese Berufungsentscheidung wurde eine Verwaltungsgerichtshofbeschwerde erhoben und mit Entscheidung vom 27.02.2008 die Beschwerde zurückgewiesen, da es sich bei der Erledigung der Finanzlandesdirektion Wien, Niederösterreich und Burgenland um einen nichtigen Bescheid gehandelt hat.

In weiterer Folge wurde auch die Berufung gegen den einheitlich und gesonderten Feststellungsbescheid 1989 vom 17.04.1997 mit Bescheid vom 07.05.2008 zurückgewiesen, da auch dieser Bescheid nichtig war.

Keine Verjährung, da die einheitlich und gesonderten Feststellungserklärung 1989 nie bescheidmäßig erledigt wurde:

Grund für die nichtigen Bescheide waren Fehler in der Adressierung, insbesondere wurden in dem einheitlich und gesonderten Feststellungsbescheid bereits verstorbene Personen angeführt.

Diesbezüglich ist zu beachten, dass auch in dem Bescheid vom 24.05.1991 bereits verstorbene Personen angeführt sind, so zum Beispiel ...

Somit ist aufgrund der Judikatur des VwGH auch der Bescheid vom 24.05.1991 als Nichtbescheid zu qualifizieren.

Als Ergebnis der Auflistung ist ersichtlich, dass mit Erklärung vom 27.09.1990 für meine Beteiligung eine einheitlich und gesonderte Feststellungserklärung abgegeben wurde, aber bis zum heutigen Tage, diese Erklärung nicht bescheidmäßig veranlagt wurde.

Somit kann hinsichtlich des Jahres 1989 keine Verjährung eingetreten sein, weil gem. § 209a Abs. 2 BA0 meine Einkommensteuerveranlagung mittelbar von der Erledigung der abgegebenen einheitlich und gesonderten Feststellungserklärung abhängt (siehe Ellinger-Iro-Kramer-Sutter-Urtz in Bundesabgabenordnung zu §209a BA0 Anmerkung 11; Ritz Bundesabgabenordnung 5 209 a Rdz 7)

Aus Gründen der Übersichtlichkeit werden die wesentlichen Daten nochmals tabellenartig angeführt:

1991: einheitlich und gesonderte Feststellungserklärung für das Jahr 1989 vom 24.5.1991

1997: Wiederaufnahme des Verfahrens 1989 und neuer einheitlich und gesonderter Feststellungsbescheid vom 10.2.1997. Berufung gegen diese Bescheide vom 17.4.1997. Einkommensteuerbescheid vom 25.11.1997.

2002: Berufungsentscheidung vom 28.10.2002 der Finanzlandesdirektion Wien, Niederösterreich und Burgenland. Fristgerechte Einreichung einer VwGH Beschwerde am 12.12.2002.

2008: Mit 27.2.2008 Zurückweisung der VwGH Beschwerde, da die Erledigung der Finanzlandesdirektion als nichtiger Bescheid zu qualifizieren ist. Mit 7.5.2008 Zurückweisung der Berufung vom 17.4.1997, da auch der Bescheid des Finanzamtes als nichtiger Bescheid zu qualifizieren ist. Mit 7.8.2008 Wiederaufnahmeantrag (eingelangt am 11.8.2008).

Keine Verjährung, da die Einkommensteuerveranlagung 1989 von einem Rechtsmittelverfahren abhängig ist:

Im Übrigen ist zu erwähnen, dass selbst, wenn man den Bescheid vom 24.05.1991 nicht als nichtigen Bescheid qualifizieren würde, hinsichtlich des Einkommensteuerbescheides 1989 keine Verjährung eingetreten sein kann.

Denn dann müsste die Behörde aufgrund der Zurückweisungsbescheide gem. § 295 BAO einen neuen abgeleiteten Bescheid erlassen, da sie ja den abgeleiteten Bescheid rechtswidrig aufgrund eines Nichtbescheides neu erlassen hat.

Als zwingendes Ergebnis des Rechtsmittelverfahrens gegen die nichtigen Bescheide, wären somit neue abgeleitete Bescheide zu erlassen.

Auch aus diesem Grund kann gem. §209a BAO keine Verjährung eingetreten sein, da mein Einkommensteuerbescheid 1989 somit indirekt von der Erledigung der Berufung abhängig war.

Jede andere Auslegung der §§ 295 bzw. 209 a BAO wäre denkunmöglich, denn es kann nicht sein, dass aufgrund von Fehlern, die die Finanzverwaltung zu vertreten hat (nämlich die Erlassung von Nichtbescheiden) auf die die Steuerpflichtigen im Rahmen des Berufungsverfahren sogar aufmerksam gemacht haben und aufgrund des langen Rechtsmittelverfahrens, Verjährung zu Lasten des Steuerpflichtigen eintritt.

Aus diesem Grund beantrage ich auch ausdrücklich, einen abgeleiteten Bescheid zu erlassen, der den Rechtszustand wiederherstellt, der vor Erlassung des rechtswidrigen abgeleiteten (weil von einem nichtigen Bescheid abgeleitet) Bescheides bestanden hat“.

Am 11.12.2008 erließ das Finanzamt nachfolgenden Bescheid:

„Der Antrag des Bw. vom 25.09.2008, eingebracht am 10.10.2008 betreffend Antrag auf Erlassung eines abgeleiteten Bescheides gem. § 295 BAO für das Jahr 1989 wird abgewiesen.

Gem. § 295 Abs. 1 BAO ist ein Bescheid, der von einem Feststellungsbescheid abzuleiten ist, 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.

Voraussetzung für die Erlassung eines abgeleiteten Bescheides ist somit die Abänderung, Aufhebung oder Erlassung eines Feststellungsbescheides. Ein diesbezüglicher Sachverhalt liegt jedoch nicht vor. Die Zurückweisung einer Berufung gegen einen Feststellungsbescheid wegen dessen Unwirksamkeit ist der Abänderung, Aufhebung oder Erlassung eines

Feststellungsbescheides nicht gleichzuhalten. Die tatbestandsmäßigen Voraussetzungen für die Erlassung eines abgeleiteten Bescheides liegen daher nicht vor. Der Antrag war daher abzuweisen“.

Am 23.12.2008 langte beim zuständigen Finanzamt nachfolgender Schriftsatz ein:

„Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde II. Instanz.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 11.12.2008, wurde meine Berufung vom 25.09.2008 gegen den Zurückweisungsbescheid vom 18.09.2008 als unbegründet abgewiesen.

Diesbezüglich stelle ich den Antrag auf Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde II. Instanz durch den gesamte Berufungssenat.

Meine Berufung vom 25.09.2008 wurde als nicht fristgerecht zurückgewiesen, weil nach Meinung des Finanzamtes, die Dreimonatsfrist bereits abgelaufen ist und weil nach Meinung des Finanzamtes bereits Verjährung eingetreten ist.

abgelaufene Dreimonatsfrist:

Nach Meinung des Finanzamtes ist am 10.02.1997 ein Nichtbescheid erlassen worden. Es ist - nach Meinung des Finanzamtes - daher der Partei ab dem Jahr 1997 bekannt, dass ein Nichtbescheid vorliegt.

Dieser Begründung mangelt es jedenfalls an jeglicher Kausalität. Warum mir bereits im Jahr 1997 bekannt gewesen sein soll, dass ein ‚Nichtbescheid vorliegt, kann nur vermutet werden. Fakt ist, dass die Finanzlandesdirektion Wien, Niederösterreich und Burgenland trotz eines entsprechenden Hinweises in der Berufung in ihrer Erledigung vom 28.10.2002 nicht von einem Nichtbescheid ausgegangen ist. Fakt ist, dass das zuständige Finanzamt erst am 07.05.2008 durch Zurückweisung der Berufung den Bescheid vom 10.02.1997 als Nichtbescheid qualifiziert hat.

Eine derartige Begründung kann nur als zynisch bzw. als absolut unsachlich bezeichnet werden.

Weiters wurde der Wiederaufnahmeantrag vom 07.08.2008 als nicht fristgerecht zurückgewiesen, weil nach Meinung des Finanzamtes bereits der Verwaltungsgerichtshof im Beschluss vom 27.02.2008 dem Grundlagenbescheid 1989 vom 10.02.1997 jeglichen Bescheidcharakter abgesprochen hat.

Diese Aussage des Finanzamtes ist jedoch unrichtig.

In dem zitierten VwGH – Erkenntnis spricht der VwGH nur dem Bescheid vom 28.10.2002 der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland lediglichen Bescheidcharakter ab.

Der VwGH lässt – im Gegensatz zu den Ausführungen des Finanzamtes - die Frage, ob bereits die erstinstanzlichen Bescheide vom 10.02.1997 „Nichtbescheide“ seien ausdrücklich offen, wenn er schreibt (die Hervorhebung durch Fettdruck bzw. das Rufzeichen wurden vom Verfasser hinzugefügt) :

„In der vorliegenden Beschwerde gegen diese Erledigung wird u.a. - in Verbindung mit der Behauptung über die mangelnde Bescheidqualität schon der erstinstanzlichen Erledigungen, worauf hier nicht eingegangen werden muss (!) ..“

Im Übrigen sei erwähnt, dass der VwGH in dieser Sachverhaltskonstellation über die Bescheidqualität der erstinstanzlichen Bescheide gar nicht absprechen kann, da nicht diese vor dem VwGH angefochten wurden, sondern die Erledigung vom 28.10.2002 der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland.

Hätte bereits der VwGH über die Bescheidqualität der erstinstanzlichen Bescheide vom 10.02.1997 abgesprochen, hätte es im Übrigen auch keiner Zurückweisungsbescheide vom 07.05.2008 des Finanzamtes bedurft.

Erst mit diesen Zurückweisungsbescheiden wurde behördlich die Nichtigkeit der Bescheide vom 10.02.1997 festgestellt. Frühestens erst ab diesem Zeitpunkt kann daher auch der Fristenlauf für die Einbringung des Wiederaufnahmeantrages zu laufen beginnen.

In diesem Umfeld der sachlichen Gegebenheiten und des erforderlichen Rechtsschutzes kann eine verfassungskonforme Interpretation der verfahrensgegenständlichen Fristenregelung für einen mit Neuerungen betreffend die einheitliche und gesonderte Feststellung begründeten Wiederaufnahmeantrag nur folgende Frist ergeben :

Die Frist für den Antrag auf Wiederaufnahme beginnt nicht früher zu laufen, als beim zuständigen Finanzamt die Verständigung über die nachträgliche Abänderung, die Aufhebung oder die Feststellung der Unwirksamkeit des Feststellungsbescheides einlangt und nach außen erkennbar in Erscheinung tritt, insbesondere auch nicht früher, als dem Abgabepflichtigen verlässlich bekannt wird, dass das zuständige Finanzamt darauf nicht mit amtswegiger Erlassung eines abgeleiteten Bescheides reagiert.

Verjährung:

Gem. §209a BA0 ist deswegen keine Verjährung eingetreten, weil die einheitlich und gesonderte Feststellungserklärung des Jahres 1989 nie bescheidmäßig erledigt wurde.

Dies sei hier näher erläutert:

Ich habe mich im Jahr 1989 an der A Aktiengesellschaft (Rechtsnachfolger der B Leasing Beteiligungs GmbH u ehemalige atypisch stille Gesellschafter) als atypisch stiller Gesellschafter beteiligt. Hinsichtlich der Einkünfte 1989 wurde am 27.09.1990 eine einheitlich und gesonderte Feststellungserklärung abgegeben.

Mit Bescheid vom 24.05.1991 wurde die Mitunternehmerschaft erklärungsgemäß veranlagt. Im Jahr 1997 wurde das Verfahren hinsichtlich der Einkünfte 1989 wieder aufgenommen, und es wurde am 10.02.1997 ein neuer einheitlich und gesonderter Feststellungsbescheid erlassen.

Gegen diesen wurde das Rechtsmittel der Berufung erhoben, welches mit Bescheid vom 28.10.2002 von der Finanzlandesdirektion Wien, Niederösterreich und Burgenland abgewiesen wurde. Gegen diese Berufungsentscheidung wurde VwGH - Beschwerde erhoben und mit Entscheidung vom 27.02.2008 die Beschwerde zurückgewiesen, da es sich bei der Erledigung der Finanzlandesdirektion Wien, Niederösterreich und Burgenland um einen nichtigen Bescheid gehandelt hat.

In weiterer Folge wurde auch die Berufung gegen den einheitlich und gesonderten Feststellungsbescheid 1989 vom 17.4.1997 mit Bescheid vom 7.5.2008 vom Finanzamt zurückgewiesen, da auch dieser Feststellungsbescheid nichtig war.

Grund für die nichtigen Bescheide waren Fehler in der Adressierung, insbesondere wurden in dem einheitlich und gesonderten Feststellungsbescheid bereits verstorbene Personen angeführt. Auf der Ebene der einheitlich und gesonderten Feststellung wurde somit eine Erklärung abgeben, diese wurde aber bescheidmäßig nie erledigt.

Es wurden zwar auf Ebene der einheitlich und gesonderten Feststellungen als Bescheide titulierte Erledigungen verschickt, diese waren jedoch nichtige Bescheide.

Diesbezüglich ist zu beachten, dass auch in dem Bescheid vom 24.5.1991 bereits verstorbene Personen angeführt sind, so zum Beispiel ...

Somit ist aufgrund der Judikatur des VwGH auch der Bescheid vom 24.5.1991 als Nichtbescheid zu qualifizieren.

Somit kann hinsichtlich des Jahres 1989 keine Verjährung eingetreten sein, weil gem. §209a Abs. 2 BA0 meine Einkommensteuerveranlagung mittelbar von der Erledigung der abgegebenen einheitlich und gesonderten Feststellungserklärung abhängt (siehe Ellinger-Iro-Kramer-Cutter-Urtz in Bundesabgabenordnung zu § 209a BA0 Anmerkung 11; Ritz Bundesabgabenordnung § 209a Rdz 7).

...

Zu beachten ist, dass diese Sachverhaltskonstellation auch telefonisch seitens der steuerlichen Vertretung des Treuhänders mit Dr. Ritz vom BMF durchbesprochen wurde und dieser auch klar bestätigt hat, dass in dieser Konstellation keine Verjährung eingetreten sein kann.

Mittlerweile hat es mit der steuerlichen Vertretung des Treuhänders und dem für die einheitlich und gesonderte Feststellung zuständigen Finanzamt eine Besprechung gegeben. Hierbei hat sich aus der Aktenlage ganz klar ergeben, dass der in der Berufung geschilderte Sachverhalt vorliegt. Deswegen wurde auch nur dieser hier wiederholt. (Auf die in der Berufung alternativ vorgebrachte Sachverhaltskonstellation des Punktes 2 wird nicht mehr näher eingegangen, wenngleich unzweifelhaft auch eine Berufung gegen den Feststellungs-nichtbescheid die Verjährungshemmung des § 209a BA0 besitzen muss - jede andere Auslegung ist nicht verfassungskonform.)

Ausdrücklich ist abschließend darauf zu verweisen, dass es nicht nur eine Wiederaufnahme auf Antrag, sondern auch eine Wiederaufnahme von Amts wegen gibt.

Fakt ist, dass mein Einkommensteuerbescheid aufgrund eines Nichtbescheides geändert wurde und dass dies rechtswidrig war und diese Rechtswidrigkeit auch durch einen etwaigen zu künftigen gleich lautenden einheitlichen und gesonderten Feststellungsbescheid nicht saniert werden kann (VwGH 24.11.1980, 93/14/0203).

Damit sind auch die Voraussetzungen für eine amtswegige Wiederaufnahme gegeben, sowie die Voraussetzung des § 295 BA0 gegeben. Ganz offensichtlich erfolgt die gebotene amtswegige Änderung meines gegenständlichen Einkommenssteuerbescheides nur deswegen nicht, weil sich dies zu meinen Gunsten auswirken würde.

Da meine Ausführungen in der Berufung seitens des Finanzamtes ganz offensichtlich missverstanden wurden, bin ich gem. § 276 Abs. 5 BA0 ausdrücklich auch mit einer 2. Berufungsvorentscheidung einverstanden“.

Über die Berufung wurde erwogen:

Nach der Aktenlage ist für das Jahr 1989 lediglich ein einziger Einkommensteuerbescheid, und zwar mit Datum 25.11.1997, ergangen.

Nach der Behauptung des Bw. (nähere Unterlagen sind den Akten des Finanzamtes nicht mehr zu entnehmen) wurden dem Bw. mit dem Einkommensteuerbescheid 1989 vom 25.11.1997 Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus einer atypisch stillen Beteiligung an der A AG Rnf der B Leasing- u. Beteiligungs GmbH und atypisch stille Gesellschafter nicht zugerechnet.

Die Einkünfte der Mitunternehmerschaft wurden zunächst mit Bescheid vom 24.5.1991 einheitlich und gesondert festgestellt.

Aufgrund einer Betriebsprüfung (Bp) betreffend die Jahre 1989 - 1991 bei der A AG Rnf der B Leasing- u. Beteiligungs GmbH und atypisch stille Gesellschafter erließ das zuständige Finanzamt am 10.2.1997 einen geänderten Grundlagenbescheid für 1989, welcher mittels Berufung vom 17.4.1997 bekämpft wurde.

Das für die Einkommensteuererhebung des Bw. zuständige Finanzamt erließ am 25.11.1997 einen Einkommensteuerbescheid für 1989 welcher unstrittig noch im Jahr 1997 - ein Monat nach Zustellung - in formelle Rechtskraft erwuchs.

In der gegen die den Grundlagenbescheid betreffenden abweisende Berufungsentscheidung vom 28.10.2002 zu ZI 2002/13/0225 eingebrachten VwGH-Beschwerde vom 12.12.2002, stellt der Bw. (Beschwerdeführer Nr. 493) durch seinen ausgewiesenen Vertreter dar, dass der Feststellungsbescheid 1989 (Grundlagenbescheid) vom 10.2.1997 falsch adressiert gewesen sei.

Aufgrund des Zurückweisungsbescheides des VwGH vom 27.2.2008 betreffend die Beschwerde gegen die Berufungsentscheidung vom 28.10.2002, wies das für die Erlassung des Grundlagenbescheides zuständige Finanzamt die den Grundlagenbescheid bekämpfende Berufung vom 17.4.1997 mit Bescheid vom 7.5.2008 als unzulässig zurück, weil dem bekämpften Schriftstück mangels gültigem Bescheidadressaten kein Bescheidcharakter zukomme.

Aus der Formulierung der VwGH - Beschwerde vom 12.12.2002 ist eindeutig erkennbar, dass das Finanzamt mit der Zurückweisung der Berufung gegen den Grundlagenbescheid vom 7.5.2008 lediglich einen Mangel bestätigte, der dem Bw. bzw. seinem Vertreter spätestens am 12.12. 2002 bekannt und bewusst war.

Ein Wiederaufnahmeantrag hinsichtlich Einkommensteuer 1989 wurde vom Bw. vor dem streitgegenständlichen Antrag vom 5.8.2008 (laut Eingangsstempel des Finanzamtes, vom 7.8.2008 laut Berufungsschreiben) nicht gestellt.

Zum Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens

§ 303 BAO lautet:

„§ 303. (1) Dem Antrag einer Partei auf Wiederaufnahme eines durch Bescheid abgeschlossenen Verfahrens ist 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.

(2) Der Antrag auf Wiederaufnahme gemäß Abs. 1 ist 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.

(3) Wenn die Zuständigkeit zur Abgabenerhebung auf eine andere Abgabenbehörde übergegangen ist, kann der Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens auch bei der Abgabenbehörde erster Instanz eingebracht werden, die im Zeitpunkt der Antragstellung zur Abgabenerhebung zuständig ist.

(4) Eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen ist unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.“

§ 304 BAO lautet:

„§ 304. Nach Eintritt der Verjährung ist 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.

Gemäß § 4 Abs. 2 lit. a Z 1 BAO entsteht der Abgabensanspruch bei der Einkommensteuer für die Vorauszahlungen mit Beginn des Kalendervierteljahres, für das die Vorauszahlungen zu entrichten sind, oder, wenn die Abgabepflicht erst im Lauf des Kalendervierteljahres begründet wird, mit der Begründung der Abgabepflicht.

Gemäß § 209 Abs. 3 BAO verjährt das Recht auf Festsetzung einer Abgabe spätestens zehn Jahre nach Entstehung des Abgabenspruches (§ 4).

§ 209a Abs. 1 und 2 BAO lauten:

„(1) Einer Abgabensfestsetzung, die in einer Berufungsentscheidung zu erfolgen hat, steht der Eintritt der Verjährung nicht entgegen.

(2) Hängt eine Abgabensfestsetzung unmittelbar oder mittelbar von der Erledigung einer Berufung oder eines in Abgabenvorschriften vorgesehenen Antrages (§ 85) ab, so steht der Abgabensfestsetzung der Eintritt der Verjährung nicht entgegen, wenn die Berufung oder der Antrag vor diesem Zeitpunkt, wenn ein Antrag auf Aufhebung gemäß § 299 Abs. 1 vor Ablauf der Jahresfrist des § 302 Abs. 1 oder wenn ein Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens rechtzeitig im Sinn des § 304 eingebracht wurde.“

Es kann dahingestellt bleiben, ob der Wiederaufnahmeantrag wegen bereits eingetretener Verjährung zurückzuweisen ist (in diesem Sinne die ständige Entscheidungspraxis des UFS, vgl. etwa UFS 27.1.2009, RV/1380-L/08), da der Antrag jedenfalls nach Ablauf der in § 303 Abs. 2 BAO genannten Frist von drei Monaten ab Kenntnis des Wiederaufnahmegrundes gestellt wurde:

Der Antrag auf Wiederaufnahme ist gemäß § 303 Abs. 2 BAO 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.

Diese Dreimonatsfrist beginnt mit Kenntnis des Wiederaufnahmegrundes und nicht erst mit dessen Beweisbarkeit zu laufen und ist nicht verlängerbar (Ritz, BAO3, § 303 Tz. 27f unter Verweis auf VwGH 3.10.1984, 83/13/0067).

Der Berufungswerber hat sich dabei auch die Kenntnis seines Vertreters zurechnen zu lassen. Er hat gegenüber der Abgabenbehörde nämlich nicht nur seine eigenen Handlungen und Unterlassungen, sondern auch die derjenigen Personen zu vertreten, deren er sich zur Erfüllung seiner steuerlichen Pflichten bedient (VwGH 12.8.1994, 91/14/0018).

Ein Antrag, der sich auf einen verspätet geltend gemachten Wiederaufnahmegrund beruft, ist zurückzuweisen (VwGH 22.2.1994, 91/14/0069).

Im Rahmen des geltend gemachten Wiederaufnahmegrundes ist nicht - wie vom Bw. ins Treffen geführt - die Entscheidung über die Zurückweisung der Berufung vom 7.5.2008 zu beurteilen, sondern es kommt ausschließlich auf die Tatsachen und Beweismittel an, die zu dieser Entscheidung geführt haben (UFS 21.5.2008, RV/1339-L/07 u.a.). Die Entscheidung selbst kann schon deshalb nicht herangezogen werden, da es sich bei ihr um ein nach Erlassung des letztgültigen Einkommensteuerbescheides neu entstandenes Faktum (novum productum) handelt.

Die Tatsache sowie die Gründe der Falschadressierung des Feststellungsbescheides vom 10.2.1997 bzw. der Berufungsentscheidung vom 28.10.2002 wurden vom Bw. jedenfalls im Rahmen seiner VwGH -Beschwerde vom 12.12.2002 vorgebracht. Diese Tatsache und die entsprechenden Beweismittel waren dem Berufungswerber daher spätestens an diesem Tag bekannt und bewusst.

Der strittige Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 1989, datiert mit 5.8.2008 bzw. 7.8.2008, wurde damit mehr als fünf Jahre nach der nachweislichen Kenntniserlangung der dafür behaupteten Gründe gestellt, womit dieses Anbringen aus Sicht des Neuerungstatbestandes jedenfalls als verspätet zu beurteilen ist.

Der Wiederaufnahmeantrag war daher vom Finanzamt zurückzuweisen.

Zu den Ausführungen in dem vermeintlichen Vorlageantrag vom 22.12.2008 ist nochmals festzuhalten, dass dem Bw. als einer der Beschwerdeführer in dem zur GZ. 2002/13/0225 protokollierten Verfahren vor dem VwGH jedenfalls am 12.12.2002 bekannt war, dass der von ihm in seinem Antrag vom 5./7.8.2008 ins Treffen geführte Wiederaufnahmegrund – der mit 10.2.1997 datierte Feststellungsbescheid sei rechtlich nicht existent gewesen – bestanden hat.

Auch die vom Bw. in diesem Schriftsatz vorgenommene Unterscheidung zwischen dem (vermeintlichen) Erstbescheid des Finanzamtes und der (vermeintlichen) Berufungsentscheidung der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland geht ins Leere, da eine Berufungsentscheidung an die Stelle des angefochtenen Bescheides tritt und Prozessgegenstand vor dem VwGH stets die Entscheidung der dort belangten Behörde, nicht aber jene der erstinstanzlichen Behörde, über die die zweitinstanzliche Behörde befunden hat, ist.

Dass die Frist zur Stellung eines Wiederaufnahmeantrags erst mit der verlässlichen Kenntnis des Abgabepflichtigen davon, dass die Abgabenbehörde nicht von Amts wegen tätig wird, beginne, lässt sich dem Gesetz nicht entnehmen.

Ein Rechtsanspruch auf eine amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens – infolge Fristversäumnis bei der beantragten Wiederaufnahme - besteht nicht.

Die Berufung gegen den Zurückweisungsbescheid war daher als unbegründet abzuweisen.

Zuständigkeit des Referenten

Gemäß § 282 Abs. 1 BAO obliegt die Entscheidung über Berufungen namens des Berufungssenates dem Referenten, außer

in der Berufung (§ 250), im Vorlageantrag (§ 276 Abs. 2) oder in der Beitrittserklärung (§ 258 Abs. 1) wird die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat beantragt oder

der Referent verlangt, dass der gesamte Berufungssenat zu entscheiden hat.

In der Berufung vom 25.9.2008 gegen den Zurückweisungsbescheid vom 18.9.2008 wurde eine Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat nicht beantragt.

Der Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat wurde erst mit dem als „Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde II. Instanz“ bezeichneten Schriftsatz vom 22.12.2008 gestellt.

Entgegen seiner Bezeichnung handelt es sich hierbei um keinen Vorlageantrag, da eine Berufungsvorentscheidung hinsichtlich der Berufung gegen den Zurückweisungsbescheid vom Finanzamt niemals erlassen wurde.

Tatsächlich liegt lediglich ein ergänzender Schriftsatz zur Berufung vom 25.9.2008 vor.

Ein erst in einem ergänzenden Schriftsatz gestellter Antrag auf Senatszuständigkeit ist jedoch verspätet.

Über die Berufung hatte mangels rechtzeitig gestelltem Parteiantrag daher nicht der gesamte Berufungssenat, sondern die Referentin zu entscheiden. Gründe im Sinne des § 282 Abs. 2 BAO für ein Verlangen der Referentin auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat liegen – insbesondere angesichts einer umfassenden Entscheidungspraxis des UFS zu den hier strittigen Fragen - nicht vor.

Antrag auf Erlassung eines gemäß § 295 BAO abgeleiteten Bescheides

Über den gleichzeitig mit der Berufung vom 25.9.2008 gegen den Zurückweisungsbescheid vom 18.9.2008 gestellten Antrag auf Erlassung eines gemäß § 295 BAO abgeleiteten Bescheides hat das Finanzamt mit Bescheid vom 11.12.2008 entschieden.

Dieser Bescheid ist in Rechtskraft erwachsen.

Der Schriftsatz vom 23.12.2008 betreffend „Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde II. Instanz“, wonach „mit Berufungsvorentscheidung vom 11.12.2008“ „die Berufung vom 25.9.2008 gegen den Zurückweisungsbescheid vom 18.9.2008 als unbegründet abgewiesen“ wurde, bezieht sich ausschließlich – wie aus den weiteren Ausführungen in diesem vermeintlichen Vorlageantrag ersichtlich – auf die Zurückweisung der Berufung vom 7.8.2008 mit Bescheid vom 18.9.2008.

Wien, am 31. März 2009