



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vom 14. Oktober 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Amstetten Melk Scheibbs vom 30. September 2008 betreffend Zurückweisung eines Antrages auf Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 1989 entschieden:

Die Berufung gegen den Zurückweisungsbescheid vom 30. September 2008 wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Schreiben vom 2. Juli 2008 beantragte Herr H.P. (P.) die Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 BAO betreffend den gem. § 295 BAO abgeänderten Einkommensteuerbescheid vom 23. Juli 2003.

Begründend führte er hiezu aus, dass mit Bescheid vom 7. Mai 2008 festgestellt worden sei, dass der dem Einkommensteuerbescheid 1989 zugrunde liegende Bescheid über die einheitliche und gesonderte Feststellung gem. § 188 BAO vom 10. Februar 1997 mangels gültiger Bescheidadressaten ein Nichtbescheid sei, welcher keine Rechtswirkung 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 dem Bw. an der Nichtgeltendmachung kein grobes Verschulden treffe. Diese Rechtsansicht des Bw. werde durch das Bundesministerium für Finanzen (BMF) in einem Schreiben vom 28. Oktober 2005 geteilt.

Die Wiederaufnahme des Verfahrens würde zu einem im Spruch abgeänderten Einkommensteuerbescheid 1989 führen.

Mit Grundlagenbescheid für das Jahr 1989, datiert mit 24. Mai 1991, seien die anteiligen Einkünfte aus Gewerbebetrieb festgestellt und Herrn P. (Berufungswerber) zugewiesen worden.

Im Jahr 1993 habe eine die Jahre 1989 bis 1991 umfassende Betriebsprüfung begonnen, die bis 18. Juni 1996 fortgedauert habe. Der Bericht über die Betriebsprüfung gemäß § 150 BAO sei datiert mit 20. September 1996. Das zuständige Finanzamt habe am 10. Februar 1997 einen Bescheid gemäß § 188 BAO an die „K.AG RNF der AB.“ erlassen, wobei hinsichtlich des Jahres 1989 eine abweichende Feststellung gegenüber dem Grundlagenbescheid getroffen worden sei.

Gegen den Bescheid vom 10. Februar 1997 sei fristgerecht Berufung erhoben worden. Mit Berufungsvorentscheidung vom 28. Oktober 2002 sei der Grundlagenbescheid vom 10. Februar 1997 bestätigt und die Berufung als unbegründet abgewiesen worden. Gegen die Erledigung der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 28. Oktober 2002 sei am 12. Dezember 2002 Beschwerde beim Verwaltungsgerichtshof eingebracht worden. Mit Beschluss vom 27. Februar 2008 sei die Beschwerde gegen die Erledigung der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 28. Oktober 2002 zurückgewiesen worden. Mit Bescheiddatum vom 7. Mai 2008 habe die Finanzverwaltung zur Steuernummer XXX/XXXX einen Zurückweisungsbescheid zur Berufung vom 17. April 1997 erlassen.

Der nunmehr vorliegende Zurückweisungsbescheid des Finanzamtes Wien 6/7/15 erkläre den Grundlagenbescheid 1989 vom 10. Februar 1997 mangels gültiger Bescheidadressaten zu einem Nichtbescheid und weise die Berufung als unzulässig zurück.

Aufgrund der oben erwähnten Nichtbescheide – erlassen durch das Finanzamt Wien 6/7/15 – sei der ursprüngliche Einkommensteuerbescheid 1989 gemäß § 295 BAO durch den vorliegenden Einkommensteuerbescheid ersetzt worden. Aus der Nichtanerkennung der Ergebniszuzuweisung für das Jahr 1989 der atypischen stillen Beteiligung auf Ebene des abgeleiteten Bescheides würden Einkommensteuernachzahlungen resultieren. Da die vorgenommene Abänderung des Einkommensteuerbescheides 1989 gemäß § 295 BAO auf

Basis eines Nichtbescheides erfolgt sei, entspreche sie damit nicht den gesetzlichen Bestimmungen.

Die Abänderung des abgeleiteten Bescheides gemäß § 295 BAO sei nur dann zulässig, wenn der betreffende Bescheid von einem Grundlagenbescheid abzuleiten sei. Unstrittig sei nunmehr, dass die von der Abgabenbehörde ausgefertigten Bescheide vom 10. Februar 1997 und vom 28. Oktober 2002 für das Streitjahr 1989 ins Leere gegangen seien. Damit fehle jedoch der Abänderung ein tauglicher Feststellungsbescheid. Da der abgeleitete Einkommensteuerbescheid vom 16. Mai 1997 (gemeint: 23. Juli 2003) somit rechtswidrig erlassen worden sei und auch ein nachträglich erlassener Grundlagenbescheid diesen Mangel nicht heile, sei dem Wiederaufnahmeantrag stattzugeben.

In weiterer Folge sei der Rechtszustand herzustellen, der ohne Abänderung gemäß § 295 BAO vorgelegen sei, weshalb der Einkommensteuerbescheid 1989 in seiner ursprünglichen Fassung vom 1. Oktober 1991 zu erlassen sei.

Hinsichtlich der Verjährung wird vorgebracht, dass abgeleitete Bescheide – im Gegensatz zu Feststellungsbescheiden – der Verjährung unterliegen und damit dem Rechtsunterworfenen grundsätzlich ein Rechtsverlust drohe. Die beantragte Wiederaufnahme ermögliche dem Abgabepflichtigen seine Ansprüche innerhalb der Verjährung geltend zu machen.

Das Finanzamt wies den Antrag auf Wiederaufnahme gemäß § 303 BAO mit Bescheid vom 30. September 2008 zurück und führte begründend aus, dass die Eingabe nicht fristgerecht eingebracht worden sei, da der Antrag auf Wiederaufnahme nicht binnen einer Frist von drei Monaten von dem Zeitpunkt an, in dem der Antragsteller nachweislich vom Wiederaufnahmsgrund Kenntnis erlangt habe, bei der Abgabenbehörde eingebracht habe.

Die Kenntnis vom Vorliegen eines - mangels gültiger Bescheidadressaten - ungültigen Grundlagenbescheids sei bereits länger als drei Monate gegeben. Denn schon in der zitierten VwGH-Beschwerde vom 12. Dezember 2002 sei vorgebracht worden, dass der Grundlagenbescheid keine normative Kraft entfalte.

In der rechtzeitig eingebrachten **Berufung** vom 14. Oktober 2008 bestritt der Berufungswerber (Bw.) den Eintritt der Verjährung hinsichtlich Einkommensteuer für das Jahr 1989 mit folgender Begründung:

Am 27. September 1990 sei eine einheitliche und gesonderte Feststellungserklärung der K.AG (Rechtsnachfolger der CD.) abgegeben worden, über die am 24. Mai 1991 erklärungsgemäß abgesprochen worden sei.

Nach Durchführung einer Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO sei dieser Bescheid durch den oben erwähnten Feststellungsbescheid vom 10. Februar 1997 ersetzt worden, zu dem nun mit Bescheid vom 7. Mai 2008 (Anmerkung: 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 verstorbene Personen angeführt worden.

Diesbezüglich sei zu beachten, dass auch im Erstbescheid vom 24. Mai 1991 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 Gewinnfeststellung der Einkünfte noch immer unerledigt und wegen mittelbarer Abhängigkeit der Einkommensteuer von diesem Grundlagenbescheid gemäß § 209 Abs. 2 BAO Verjährung für das Jahr 1989 noch nicht eingetreten.

Überdies müsse die Behörde aufgrund der Zurückweisungsbescheide gemäß § 295 BAO neue abgeleitete Bescheide erlassen, da sie den abgeleiteten Bescheid rechtswidrig aufgrund eines Nichtbescheides neu erlassen habe.

Zwingendes Ergebnis des Rechtsmittelverfahrens wäre somit die Neuerlassung abgeleiteter Einkommensteuerbescheide für 1989. Daher sei auch wegen mittelbarer Abhängigkeit des Verfahrens von der Erledigung einer Berufung in Anwendung des § 209 a BAO keine Verjährung eingetreten. Jede andere Auslegung der §§ 295 bzw. 209 a BAO sei denkunmöglich, da es nicht sein könne, dass aufgrund von Fehlern, die die Finanzverwaltung zu vertreten habe, nämlich die Erlassung von Nichtbescheiden, und auf die die Steuerpflichtigen im Rahmen des Berufungsverfahrens sogar aufmerksam gemacht haben, wegen des langen Rechtsmittelverfahrens Verjährung zu Lasten des Steuerpflichtigen eingetreten sei. Daher beantrage der Bw. auch ausdrücklich die Erlassung eines neuen abgeleiteten Bescheides, der den Rechtszustand vor Erlassung des rechtswidrig erlassenen abgeleiteten Bescheides wieder herstelle, nämlich die Erlassung des Einkommensteuerbescheides 1989 in seiner ursprünglichen Fassung.

Über die Berufung wurde erwogen:

Folgender Sachverhalt wird der Entscheidung zugrunde gelegt:

Mit Grundlagenbescheid vom 24. Mai 1991 wurden dem Bw. Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus einer atypisch stillen Beteiligung an der K.AG (Rechtsnachfolger der CD.) zugerechnet.

Der im Rahmen dieses Bescheides erfasste Betrag ergab sich aus der erklärungsgemäßen Verarbeitung der Erklärung der einheitlichen und gesonderten Einkünfte dieser Mitunternehmerschaft gemäß § 188 BAO vom 27. September 1990.

Aufgrund einer Betriebsprüfung (BP) betreffend die Jahre 1989 bis 1991 bei der oben genannten Gesellschaft erließ das zuständige Finanzamt am 10. Februar 1997 einen geänderten Grundlagenbescheid für 1989, welcher mittels Berufung vom 17. April 1997 bekämpft wurde.

Von diesem Grundlagenbescheid abgeleitet erließ das für die Einkommensteuererhebung der Bw. zuständige Finanzamt am 25. Juni 1998 einen geänderten Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1989, welcher unstrittig noch im Jahr 1998 ein Monat nach Zustellung in formelle Rechtskraft erwuchs.

In der gegen die den Grundlagenbescheid betreffenden abweisenden Berufungsentscheidung vom 28. Oktober 2002 zur Zahl 2002/13/0225 eingebrachten und mit Entscheidung vom 27. Februar 2008 als unzulässig zurückgewiesenen VwGH-Beschwerde vom 12. Dezember 2002 stellt der Bw. dar, dass der Feststellungsbescheid 1989 (Grundlagenbescheid) vom 10. Februar 1997 falsch adressiert gewesen sei.

Wörtlich wird ausgeführt: "Wie oben nachgewiesen, sind die Feststellungsbescheide, die in Folge der Betriebsprüfung erlassen wurden, nicht rechtswirksam ergangen, da die Voraussetzungen hinsichtlich der korrekten Benennung des Bescheidadressaten nicht erfüllt sind."

Aufgrund des Zurückweisungsbeschlusses des Verwaltungsgerichtshofes vom 27. Februar 2008, Zahl 2002/13/0225, betreffend die Beschwerde gegen die Berufungsentscheidung vom 28. Oktober 2002, wies das für die Erlassung des Grundlagenbescheides zuständige Finanzamt Wien 6/7/15 die den Grundlagenbescheid bekämpfende Berufung vom 17. April 1997 mit Bescheid vom 7. Mai 2008 als unzulässig zurück, weil dem bekämpften Schriftstück mangels gültiger Bescheidadressaten kein Bescheidcharakter zukomme.

Aus der oben zitierten Formulierung der VwGH-Beschwerde vom 12. Dezember 2002 ist eindeutig erkennbar, dass das Finanzamt mit der Zurückweisung der Berufung gegen den Grundlagenbescheid vom 7. Mai 2008 lediglich einen Mangel bestätigte, der dem Bw. schon spätestens am 12. Dezember 2002 bekannt und bewusst war. Ein Wiederaufnahmeantrag hinsichtlich Einkommensteuer 1989 wurde vom Bw. vor dem streitgegenständlichen Antrag vom 2. Juli 2008 nicht gestellt.

Der festgestellte Sachverhalt ist folgendermaßen rechtlich zu würdigen:

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 sonst wie 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.

Nach Abs. 2 leg. cit. 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.

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 (§ 303 Abs. 4 BAO).

Die oben zitierte Dreimonatsfrist nach § 303 Abs. 2 BAO beginnt mit Kenntnis des Wiederaufnahmsgrundes und nicht 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 verspäteter Wiederaufnahmeantrag ist zurückzuweisen (Ritz, BAO³, § 303 Tz 28 und die dort angeführte Judikatur und Literatur).

Wenn nun das Finanzamt im angefochtenen Zurückweisungsbescheid ausführt, der Antrag auf Wiederaufnahme sei nicht fristgerecht eingebracht worden, da er (der Wiederaufnahmeantrag) nicht binnen einer Frist von drei Monaten von dem Zeitpunkt an, in dem der Antragsteller nachweislich vom Wiederaufnahmsgrund Kenntnis erlangt habe, bei der Abgabenbehörde eingebracht worden sei, ist ihm zuzustimmen, da der Bw. bereits in der VwGH-Beschwerde vom 12. Dezember 2002, Zl. 2002/13/0225 dargelegt hat, dass er Kenntnis davon erlangt habe, dass der Grundlagenbescheid mangels gültiger Bescheidadressaten ungültig sei. Somit ist zum Zeitpunkt der Einbringung des Wiederaufnahmeantrages vom 2. Juli 2008 die Dreimonatsfrist längst abgelaufen und hat die Amtspartei deshalb den Antrag auf Wiederaufnahme als verspätet zurückgewiesen.

Betreffend die in einem Schreiben vom 28. Oktober 2005 vertretene Rechtsansicht des BMF ist darauf hinzuweisen, dass diese gemäß § 6 Abs. 1 UFSG für den Unabhängigen Finanzsenat nicht bindend ist. Die Beurteilung der gegenständlichen Rechtsfragen hat ausschließlich anhand der gesetzlichen Bestimmungen zu erfolgen.

Soweit der Bw. in seiner Berufung gegen den Zurückweisungsbescheid einwendet, im gegenständlichen Verfahren sei keine Verjährung eingetreten, da die einheitlich und gesonderte Feststellungserklärung für das Jahr 1989 nie bescheidmäßig erledigt worden und die Einkommensteuerveranlagung für das Jahr 1989 von einem Rechtsmittelverfahren abhängig sei, ist darauf hinzuweisen, dass das Finanzamt in der Begründung des angefochtenen Bescheides den Ablauf der Frist im Sinne des § 303 Abs. 2 BAO festgestellt und aus diesem Grund den Antrag auf Wiederaufnahme zurückgewiesen hat. Eine Zurückweisung des Wiederaufnahmeantrages wegen Verjährung ist aus den vorgelegten Unterlagen nicht ersichtlich.

Im Wiederaufnahmeantrag beruft sich der Berufungswerber ausdrücklich darauf, dass die Qualifizierung des Grundlagenbescheides eine neu hervorgekommene Tatsache darstelle.

Dazu hat der VwGH in ständiger Rechtsprechung (vgl. etwa VwGH 26.4.1994, 91/14/0129) ausgesprochen, dass Tatsachen im Sinne des § 303 Abs. 1 lit. b BAO ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände seien, also Elemente, 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 - gleichgültig, ob diese späteren rechtlichen Erkenntnisse durch die Änderung der Verwaltungspraxis oder der Rechtsprechung oder nach vorhergehender Fehlbeurteilung oder

Unkenntnis der Gesetzeslage eigenständig gewonnen werden - sind demnach keine neuen Tatsachen.

Nur neu hervorgekommene Tatsachen oder Beweismittel - das sind solche, die schon vor Erlassung des das wieder aufzunehmende Verfahren abschließenden Bescheides bestanden haben, aber erst nach diesem Zeitpunkt bekannt wurden (*nova reperta*) - kommen als tauglicher Wiederaufnahmsgrund im Sinne des Neuerungstatbestandes gemäß § 303 Abs. 1 lit. B BAO in Betracht. Erst nach Erlassung des das wieder aufzunehmende Verfahren abschließenden Bescheides entstandene Tatsachen oder Beweismittel (*nova producta*) sind daher keine tauglichen Wiederaufnahmsgründe.

Die Entscheidung eines Gerichtes oder einer Verwaltungsbehörde in einer bestimmten Rechtssache stellt weder eine neue Tatsache (VwGH 17.9.1990, 90/15/0118, mwN), noch ein neu hervorgekommenes Beweismittel im Sinne des § 303 Abs. 1 lit. b BAO dar, sondern basiert vielmehr selbst auf Tatsachen bzw. Beweismitteln (VwGH 21.2.1985, 93/16/0027).

Damit kann zusammenfassend festgestellt werden, dass im Rahmen des Neuerungstatbestandes im Sinne des § 303 Abs. 1 lit. b BAO nicht - wie vom Bw. ins Treffen geführt - die Entscheidung über die Zurückweisung der Berufung vom 7. Mai 2008, sondern ausschließlich die Tatsachen und Beweismittel zu beurteilen sind, die zu dieser Entscheidung geführt haben. Die Tatsachen sowie die Gründe der Falschadressierung des Feststellungsbescheides vom 10. Februar 1997 wurden vom Berufungswerber jedenfalls im Rahmen ihrer VwGH-Beschwerde vom 12. Dezember 2002 vorgebracht. Die Tatsache und die entsprechenden Beweismittel waren dem Berufungswerber daher spätestens an diesem Tag bekannt und bewusst.

Der strittige Antrag auf Wiederaufnahme gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO betreffend die Einkommensteuer 1989, datiert vom 2. Juli 2008, wurde damit mehr als fünf Jahre nach der nachweislichen Kenntniserlangung der dafür behaupteten Gründe eingebracht, womit dieses Anbringen aus Sicht des Neuerungstatbestandes gemäß § 303 BAO jedenfalls als verspätet zu werten ist.

Der Wiederaufnahmeantrag vom 2. Juli 2008 wurde daher in Hinblick auf die obigen Ausführungen von der Abgabenbehörde I. Instanz zu Recht zurückgewiesen, sodass die Berufung als unbegründet abzuweisen war.

Wien, am 29. Oktober 2009