



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der J.H., vertreten durch Danubia-Treuhand Steuerberatungs-GesmbH, 4020 Linz, Kaplanhofstraße 16, vom 5. Juni 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz vom 7. Mai 2007 betreffend Abweisung eines Antrages auf Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO hinsichtlich Einkommensteuer für 1995 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

I. Sachverhalt

Die Berufungswerberin (Bw.) stellte am 22.01.2007 (beim Finanzamt eingelangt am 29.01.2007) einen Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Einkommensteuer für 1995. Darin wird im Wesentlichen Folgendes ausgeführt:

Der Wiederaufnahmeantrag betreffe den Bescheid gem. § 295 BAO (abgeänderter ESt-Bescheid für 1995) vom 17.09.2002. Mit Bescheid des UFS Graz vom 6.11.2006 sei festgestellt worden, dass der dem obgenannten ESt-Bescheid 1995 zugrundeliegende Feststellungsbescheid gem. § 188 BAO vom 25.01.2005 mangels gültigem Bescheidadressaten der Bescheidcharakter fehle und dieser somit keine normative Kraft entfalten habe können. Es handle sich um einen Nichtbescheid (VwGH 29.9.1997, 93/17/0042).

Die Qualifizierung des Grundlagenbescheides als Nichtbescheid stelle eine neu hervorgekommene Tatsache iSd § 303 Abs. 1 lit. b BAO dar und sei als tauglicher Wiederaufnahme-

grund zu qualifizieren. Wenn selbst der bescheiderlassenden Behörde die Tatsache nicht bekannt gewesen sei, dass der Grundlagenbescheid nicht über Bescheidcharakter verfüge, so könne diese Tatsache im Verhältnis zum Rechtsunterworfenen nur als neu hervorgekommen gelten. Den Wiederaufnahmewerber treffe kein grobes Verschulden an der Nichtgeltendmachung dieses Umstandes.

Diese Rechtsansicht werde durch die Erledigung des Bundesministeriums für Finanzen (BMF) vom 28.10.2005 geteilt. Die Wiederaufnahme des rechtskräftigen Verfahrens führe auch zu einem abgeänderten Einkommensteuerbescheid 1995.

Sachverhalt: Die Einbringung der atypischen stillen Beteiligung zum Einbringungstichtag per 31.3.1995 habe eine steuerliche Beendigung der Personengesellschaft bewirkt. Mit Grundlagenbescheid für 1995, datiert mit 13.03.2000, seien die anteiligen Einkünfte aus Gewerbebetrieb einheitlich festgestellt und zugewiesen worden.

Im Jahr 2000 habe eine - den Zeitraum 1995 bis 1998 betreffende - Betriebsprüfung (BP) begonnen. Das Finanzamt habe am 25.07.2002 einen (Feststellungs-) Bescheid gemäß § 188 BAO an die EEE Mitges. (im Folgenden kurz: EEE Mitges.) erlassen (eingelangt am 2.09.2002), wobei hinsichtlich des Jahres 1995 eine abweichende Feststellung gegenüber dem Grundlagenbescheid vom 13.03.2000 getroffen worden sei.

Gegen den Bescheid vom 25.07.2002 sei zeitgerecht Berufung erhoben worden. Mit Berufungsvorentscheidung (BVE) vom 21.07.2004 sei der Grundlagenbescheid vom 25.07.2002 aufgehoben worden. Mit Datum 25.01.2005 habe die Finanzverwaltung neuerlich einen Grundlagenbescheid 1995 zur besagten Steuernummer erlassen.

Der nunmehr vorliegende Zurückweisungsbescheid des Unabhängigen Finanzsenates (UFS) Graz erkläre den Grundlagenbescheid 1995 vom 25.01.2005 - mangels gültigem Bescheidadressaten - zu einem Nichtbescheid und weise die Berufung als unzulässig zurück. Auch der (ursprüngliche, auf Grund der BP abgeänderte) Grundlagenbescheid 1995 vom 13.03.2000 sei vom UFS als Nichtbescheid qualifiziert worden.

Aufgrund der erwähnten Nichtbescheide - erlassen durch das Finanzamt Graz-Stadt - sei der ursprüngliche Einkommensteuerbescheid der Bw. betreffend 1995 gemäß § 295 BAO durch den nunmehr vorliegenden Einkommensteuerbescheid ersetzt worden. Aus der Nichtanerkennung der Einbringung der atypisch stillen Beteiligung auf Ebene des abgeleiteten Bescheides resultierten Einkommensteuernachzahlungen.

Die vorgenommene Abänderung des ESt-Bescheides 1995 gemäß § 295 BAO sei auf der Basis eines Nichtbescheides erfolgt und entspreche damit nicht den gesetzlichen Bestimmungen.

Rechtliche Beurteilung: An einer Wiederaufnahme gemäß § 303 BAO bestehe aus nachfolgenden Gründen ein rechtliches Interesse:

Die Abänderung eines abgeleiteten Bescheides gemäß § 295 BAO sei nur dann zulässig, wenn

der betreffende Bescheid von einem Grundlagenbescheid abzuleiten sei. Unbestritten sei nunmehr, dass der von der Abgabenbehörde ausgefertigte Bescheid vom 13.03.2000 für das Streitjahr 1995 ins Leere gegangen sei. Damit habe jedoch der Abänderung ein tauglicher Feststellungsbescheid gefehlt. Da der abgeleitete Einkommensteuerbescheid vom 17.09.2002 rechtswidrig erlassen worden sei und auch ein nachträglich rechtswirksam erlassener Grundlagenbescheid diesen Mangel nicht heile (VwGH 93/14/0203), sei dem Wiederaufnahmeantrag stattzugeben. Da der Rechtszustand herzustellen sei, der ohne Abänderung gemäß § 295 BAO vorgelegen sei, müsse der Einkommensteuerbescheid in der Fassung des ursprünglichen Einkommensteuerbescheides vom 17.09.2002 (Anmerkung der Berufungsbehörde: gemeint wohl "vom 26.04.2000" = Datum des ursprünglichen Bescheides für 1995) erlassen werden. Diese Neuerung sei auch dann zwingend, wenn zu diesem Zeitpunkt bereits ein rechtswirksam erlassener Grundlagenbescheid vorliege, der im Ergebnis dem abgeänderten Einkommensteuerbescheid vom 17.09.2002 entspreche. Verfahrensrechtlich berechtige dieser neue Grundlagenbescheid nämlich nur zur Abänderung des aufgrund der Wiederaufnahme neu erlassenen Bescheides.

Die beantragte Wiederaufnahme ermögliche es, diese rechtswidrige Abänderung gemäß § 295 BAO zu korrigieren.

Verjährung: Allgemein werde darauf hingewiesen, dass abgeleitete Abgabenbescheide - im Gegensatz zu Feststellungsbescheiden - der Verjährung unterliegen würden. Damit drohe dem Rechtsunterworfenen grundsätzlich ein Rechtsverlust. Die beantragte Wiederaufnahme ermögliche es dem Steuerpflichtigen seine Ansprüche innerhalb der Verjährung geltend zu machen.

In dem von der Bw. mit der Berufungsschrift mitübermittelten Schreiben des BMF an die THW (kurz THW) vom 28.10.2005 ist Folgendes ausgeführt:

"Bezugsgemäß teilt das BMF folgende Rechtsansichten mit: Eine Maßnahme nach § 295 Abs 1 BAO setzt die nachträgliche Erlassung eines Feststellungsbescheides (Grundlagenbescheides) voraus. Ergeht ein solcher nicht (z.B. "Nichtbescheid" als Folge fehlerhafter Adressierung, unterlassene Zustellung), so ist ein dennoch erlassener Änderungsbescheid (gemäß § 295 Abs. 1 BAO) rechtswidrig. Dies kann nicht nur mit Berufung oder mit Antrag auf Aufhebung (§ 299 Abs. 1 BAO) geltend gemacht werden. In Betracht kommt auch ein Antrag auf Wiederaufnahme des abgeleiteten Abgabenverfahrens, wenn die "Nichtexistenz" des Grundlagenbescheides im Verfahren zur Änderung gemäß § 295 Abs. 1 BAO der für die "abgeleitete" Einkommensteuer (bzw. Körperschaftsteuer) zuständigen Abgabenbehörde nicht bekannt war. Diesfalls ist der Umstand, dass kein Grundlagenbescheid erlassen wurde, im "abgeleiteten" Abgabenverfahren eine neu hervorgekommene Tatsache iSd § 303 BAO. Den Wiederaufnahmewerber trifft idR kein grobes Verschulden an der Nichtgeltendmachung

dieses Umstandes im abgeschlossenen Verfahren, weil er grundsätzlich darauf vertrauen darf, dass kein Finanzamt einen auf § 295 Abs. 1 BAO gestützten Bescheid erlässt, obwohl die diesbezüglichen Voraussetzungen nicht vorliegen.

Die Bewilligung der Wiederaufnahme, somit die Aufhebung des Änderungsbescheides (§ 295 Abs. 1 BAO) hat auch dann zu erfolgen, wenn in der Zwischenzeit ein wirksamer Grundlagenbescheid ergangen ist. Dies saniert nämlich nicht die Rechtswidrigkeit eines trotz Fehlens der diesbezüglichen Voraussetzungen erlassenen Änderungsbescheides.

Die Wiederaufnahme ist übrigens auch dann zu bewilligen, wenn die Bemessungsverjährung der Erlassung eines (den zwischenzeitig erlassenen Grundlagenbescheid berücksichtigenden) neuerlichen Änderungsbescheides entgegensteht.

Der Antrag auf Wiederaufnahme wurde vom zuständigen Finanzamt mit Bescheid vom 7.05.2007 wie folgt abgewiesen:

Der Antrag auf Wiederaufnahme beziehe sich auf die Einkommensteuer für 1995 und stütze sich ausdrücklich auf den Tatbestand des § 303 Abs. 1 lit b BAO (wenn "Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen").

Die Bw. führe an, die neue Tatsache liege darin begründet, dass die im Verfahren mit der EEE Mitges. ergangenen Grundlagenbescheide nach § 188 BAO nicht über Bescheidcharakter verfügten und dies der den Einkommensteuerbescheid erlassenden Behörde nicht bekannt gewesen sei. An der Nichtgeltendmachung dieses Umstandes treffe den Wiederaufnahmewerber kein grobes Verschulden. Dass ein so genannter Nichtbescheid vorliege, ergebe sich nicht nur aus der Entscheidung des UFS, sondern auch aus einer Erledigung des BMF, welche dem Wiederaufnahmeantrag beigegeben worden sei.

Der Wiederaufnahmeantrag entspreche zunächst den Anforderungen des § 303a BAO, indem er Aussagen zu sämtlichen inhaltlichen Mindestanforderungen treffe. Es sei daher in die materielle Beurteilung einzutreten.

Bezüglich des Vorliegens neuer Tatsachen liege eine Auskunft des BMF vor. Auch wenn eine rechtliche Beurteilung vorliege, könne die vertretene Ansicht im Sinne eines umfassenden Rechtsschutzes geboten sein. Das Finanzamt sehe sich nach dem Grundsatz von Treu und Glauben gebunden.

Ob der Partei im Verfahren ein Verschulden zuzuweisen sei, was die Nichtgeltendmachung von Tatsachen oder Beweismitteln betreffe, müsse im Wege der Rücksichtnahme auf die Besonderheiten des jeweiligen Einzelfalles geklärt werden.

Nur bei äußerst oberflächlicher Betrachtung sei das Verschulden an der Erlassung von "Nichtbescheiden" - verursacht durch die Nennung von unzutreffenden Beteiligten in einem Feststellungsverfahren - vorrangig der Behörde anzulasten. Dabei werde außer Betracht gelassen, dass das österreichische Ertragsteuerrecht (außerhalb der Methodik des

Steuerabzuges) von der Obliegenheit des Abgabepflichtigen zu steuerlichen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflichten getragen sei. Es bestehe eine Mitwirkungsverpflichtung über Verlangen der Abgabenbehörde.

Aus der Aktenlage zur EEG Mitges. betreffend 1995 seien die Zweifel der Abgabenbehörde an der richtigen Verteilung der einheitlich und gesondert festzustellenden Einkünfte ebenso deutlich ersichtlich, wie der Versuch einer Klärung unter Einbeziehung der Mitunternehmerschaft. Das Ergehen eines Vorhaltes am 12.11.1999, die erfolglose Erinnerung zur Beantwortung des Vorhaltes vom 4.02.2000 und die Zwangsstrafenfestsetzung vom 13.03.2000 seien aktenkundig dokumentiert. In einem ergänzenden Aktenvermerk vom 13.03.2000 werde mit hinreichender Klarheit festgehalten, dass aktualisierte Angaben über die beteiligten Personen und deren Anteile für erforderlich gehalten worden seien.

Indem man dem Ersuchen der Abgabenbehörden letztlich nicht entsprochen habe, sei das Finanzamt im Feststellungsverfahren 1995 auf die ursprünglichen Erklärungsangaben angewiesen gewesen. Dem Finanzamt sei es nämlich - ohne Vernachlässigung der übrigen Aufgaben - nicht möglich, zumindest aber nicht zumutbar, die persönlichen Verhältnisse von 681 über das ganze Bundesgebiet verstreut ansässigen Personen zu erheben. Wären die Fragen des Finanzamtes beantwortet worden, so wäre die in der Erlassung eines "Nichtbescheides" bestehende Fehlleistung mit Sicherheit zu vermeiden gewesen. In der Folge hätte man auch keine von "Nichtbescheiden" abgeleiteten Abgabenbescheide erlassen.

Somit stelle sich das Ergehen von "Nichtbescheiden" und in weiterer Folge auch das Ergehen von rechtswidrig abgeleiteten bzw. abgeänderten Abgabenbescheiden als direkte kausale Folge einer fehlenden Mitwirkung seitens der Mitunternehmerschaft dar.

Nach h.A. bestehe die Mitwirkungsverpflichtung des § 138 BAO nicht nur für physische und juristische Personen, sondern auch für Personenvereinigungen- bzw. Gemeinschaften (Ritz, BAO, § 138, Tz 3; Ellinger, BAO, § 138, Anm. 3). Damit erweise sich das Untätigbleiben nicht nur als kausal für alle weiteren Rechtsfolgen, sondern auch als schuldhaft, weil dem Gesetz widersprechende Verhaltensweise. Das Verschulden des Bevollmächtigten sei dem Verschulden der Partei gleichzuhalten (Stoll, BAO, S 2927). Das Handeln eines gemeinsamen Bevollmächtigten im Sinne des § 81 Abs. 2 BAO sei allen Beteiligten der betreffenden Personenvereinigung- bzw. Gemeinschaft zuzurechnen. Ein darin erkennbares Verschulden wirke sich auch auf den Antragsteller des gegenständlichen Verfahrens aus.

Antragsfrist von drei Monaten: Liege die neu hervorgekommene Tatsache gemäß § 303 BAO im Anlassfall in dem Umstand, dass kein Grundlagenbescheid erlassen worden sei, so sei diese Tatsache nicht erst durch die Entscheidung des UFS Graz vom 6.11.2006, sondern schon nach dem Zugang der Erledigung des BMF vom 28.10.2005 bekannt gewesen. Dass sich der für das Feststellungsverfahren bevollmächtigte Parteienvertreter bei der Anfrage der

Mitwirkung einer anderen Steuerkanzlei bedient habe, sei unbeachtlich. Im Gegenteil sei aus der Abfolge der Ereignisse zu schließen, dass schon zum Anfragezeitpunkt alle maßgeblichen Umstände bestens bekannt gewesen seien. Dem Bevollmächtigten der Mitunternehmerschaft seien die im Feststellungsbescheid 1995 enthaltenen und zu seiner Unwirksamkeit führenden Mängel geläufig gewesen, denn er selbst habe ja über die Identität der Beteiligten bescheid gewusst. Der Beiziehung einer weiteren Steuerberatungskanzlei müssten weitreichende Erörterungen der Sach- und Rechtslage gefolgt sein. Als Ergebnis dieser Betrachtungen habe offenkundig das Vorliegen eines "Nichtfeststellungsbescheides" festgestanden. Andernfalls hätte die Anfrage an das BMF keinen Sinn gemacht. Das Fehlen eines Grundlagenbescheides sei geradezu eine entscheidende Sachverhaltsvoraussetzung der Anfrage gewesen, ohne die sich das Problem - wie man die lästige Rechtswirkung der fälschlich abgeleiteten Bescheide wieder los wird - nicht gestellt hätte.

Die in § 303 Abs. 2 BAO normierte Frist sei daher längst verstrichen und der vorliegende Antrag verspätet gestellt worden.

Erlassung eines anders lautenden Bescheides:

Selbst dann, wenn das grobe Verschulden der Partei zu verneinen und die Antragsfrist von drei Monaten eingehalten worden wäre, irre der Antragswerber, wenn er meine, es wäre eine Wiederaufnahme zu verfügen und ein Sachbescheid zu erlassen, der seinen inhaltlichen Wünschen Rechnung trage. Alle Wiederaufnahmegründe seien nur "relativ" und davon abhängig, ob die zur Wiederaufnahme Anlass gebenden Gründe einen Einfluss auf den Spruch des Sachbescheides hätten. Treffe das nicht zu, sei die Wiederaufnahme nicht zu bewilligen. Durch die Entscheidung des UFS vom 28.10.2005 sei nicht nur die Nichtigkeit des Grundlagenbescheides vom 25.01.2005, sondern auch die völlige Rechtsunwirksamkeit aller früheren Erledigungen zutage getreten. Damit sei aber - in Ermangelung jedweder Ableitbarkeit - völlig offen, welchen Inhalt ein im wiederaufgenommenen Verfahren neu ergehender Sachbescheid haben müsse. Dem Sinn der Rechtskraftdurchbrechung entsprechend werde im Wege der Wiederaufnahme regelmäßig ein sachlich unrichtiger Bescheid durch einen sachlich richtigen Bescheid zu ersetzen sein. Der Antragsteller zeige aber in seiner Begründung in keiner Weise auf, weshalb den in Nichtbescheiden zum Ausdruck gekommenen bisherigen Ansichten des Feststellungsamtes inhaltlich - wenn auch außerhalb der förmlichen Bindungswirkung eines § 295 BAO - nicht zu folgen wäre.

Mit Ausnahme der "neuen Tatsache" fehlten daher alle übrigen rechtlichen Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens auf Antrag.

Mit Schreiben vom 5.06.2007 wurde gegen den Bescheid vom 7.05.2007 Berufung eingelegt, welche im Wesentlichen wie folgt begründet wurde:

Nach Rückfrage bei der steuerlichen Vertretung der Mitunternehmerschaft sei dem Vorhalt

vom 12.11.1999 als auch der Erinnerung vom 4.02.2000 und der Zwangsstrafenfestsetzung zu entnehmen, dass andere Inhalte (als die Aktualisierung von Angaben über beteiligte Personen) angefragt worden seien. Aktualisierte Personenangaben und deren Anteile seien von der Behörde nachweislich nicht verlangt worden. Dass in einem internen Aktenvermerk (des Finanzamtes) ganz andere Inhalte angemerkt worden seien, als man im Vorhalt selbst gegenüber dem Abgabepflichtigen kommuniziert habe, könne wohl nicht dem Abgabepflichtigen zur Last gelegt werden. Dass sich Vorhalte offensichtlich erübrigt habe, liege in der kurz danach beginnenden Betriebsprüfung begründet, anlässlich der die Finanzbehörde Einsicht in alle Unterlagen erhalten habe. Ein schuldhaftes Verhalten des Abgabepflichtigen könne in der Nichtbeantwortung nie verlangter Auskünfte und Fragen nicht gesehen werden. Die Behörde lege dar, dass die Kenntnis der neuen Tatsache - das Vorliegen eines Nichtbescheides - bereits im Zeitpunkt der Erledigung des BMF zum 28.10.2005 gegeben gewesen sei. Zudem seien dem Bevollmächtigten die im Feststellungsbescheid 1995 enthaltenen und zu seiner Unwirksamkeit führenden Umstände bestens bekannt gewesen. Beide Behauptungen entbehrten jedweder Grundlage.

Die Auskunft des BMF sei von der THW aufgrund anhängiger Rechtsmittel in einem völlig anderen Fall begehrt und dem Parteienvertreter zur Verfügung gestellt worden. Dies könne jederzeit von der THW bestätigt werden. Die Mutmaßungen über die Anfrage gingen daher ins Leere.

Auch die Behauptung sei verfehlt, der Parteienvertreter sei über die Umstände, die zur Unwirksamkeit der Bescheide geführt hätten, informiert gewesen. Aufgrund der zum maßgeblichen Zeitpunkt herrschenden Rechtslage sei es bei Publikumsmodellen nahezu unmöglich gewesen, zu überprüfen, ob ein Nichtbescheid vorliege oder nicht. Denn wenn einer der zahllosen Beteiligten im Zeitpunkt der Bescheiderlassung bereits verstorben gewesen sei, habe dies zum Nichtbescheid geführt. Die Mitteilungen über derartige Todesfälle seien jedoch erst Jahre danach erfolgt, sodass es für alle unmöglich gewesen sei, keine Nichtbescheide zu erlassen. Aufgrund dieses Faktums sei auch eine Gesetzesänderung erfolgt. Der Antrag auf Wiederaufnahme sei daher nicht verspätet.

Eine Bescheidänderung nach § 295 BAO sei zwingend abhängig vom Vorliegen eines Grundlagenbescheides. Die materielle Unrichtigkeit eines nach § 295 BAO abgeänderten Bescheides liege somit ausschließlich in dessen Qualifikation als Nichtbescheid. Dies ergebe sich aus den Ausführungen des BMF. Im Fall, dass nachträglich idente rechtswirksame Feststellungsbescheide ergehen würden, sei es für den Steuerpflichtigen rechtlich unmöglich, gegen einen etwaigen Aussetzungszinsenbescheid vorzugehen oder Verjährung einzuwenden. Beantragt werde daher, dem Antrag auf Wiederaufnahme stattzugeben.

Am 14.03.2008 wurde die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Aus einem gleich gelagerten Berufungsfall (RV/1339-L/07) wurde Folgendes bekannt:

Im Zuge von Ermittlungen im besagten gleich gelagerten Berufungsfall wurden von der UFS-Außenstelle Graz Unterlagen über das dort anhängig gewesene Verfahren hinsichtlich Berufung der EEG Mitges. gegen die Wiederaufnahme- und Feststellungsbescheide für 1995 angefordert. In diesen Unterlagen befindet sich u.a. ein Schreibens der steuerlichen Vertretung der EEG Mitges. vom 18.06.2006 an das Finanzamt Graz-Stadt (Beantwortung eines Ergänzungersuchens des Finanzamtes), welchem Folgendes zu entnehmen ist:

Wie bereits mit dem Sachbearbeiter der THW besprochen, sei hinsichtlich des Ergänzungersuchens vom 19.06.2006 festzuhalten, dass ... *"im einheitlich und gesonderten Feststellungsbescheid vom 25.01.2005 zahlreiche Personen enthalten sind, die zu diesem Zeitpunkt bereits verstorben waren, so zum Beispiel:*

- BE verstorben am 5.03.2003
- BT verstorben am 13.03.1998
- Ing. CR verstorben am 3.09.2001
- DO verstorben am 24.12.1993
- Gen. Dir. HF verstorben am 18.06.2000
- Ing. KH verstorben am 5.08.2002
- KE verstorben am 3.10.2004
- DI PM verstorben am 8.02.2004
- DI FN verstorben am 2.11.1997
- PD verstorben am 18.03.2003 und
- Dr. KS verstorben am 20.08.1999.

Da ein Abgabenbescheid, der an eine bereits verstorbene Person gerichtet ist, ins Leere geht (s zB VwGH 17.9.1981, 81/16/0065), ist aufgrund der VwGH-Judikatur zur Einheitlichkeit als Wesensmerkmal des Feststellungsbescheides u.E. der gesamte Bescheid nichtig..... Im Sinne der Effizienz des Verfahrens und derÄnderungen der BAO wäre eine gänzliche Neuerlassung des Bescheides zu bevorzugen, um nicht in einem etwaigen VwGH-Verfahren lediglich eine formelle Entscheidung des Höchstgerichtes zu erhalten. Falls gewünscht, ist die Treuhandgesellschaft gerne bereit, eine möglichst aktuelle Liste (praktisch kann eine derartige Liste leider nie ganz richtig sein) aller ehemaligen Beteiligten bzw. deren Rechtsnachfolger zur Verfügung zu stellen....."

Aus dem Veranlagungsakt der Bw. geht u.a. Folgendes hervor:

Am 1.03.2005 erließ das Finanzamt einen gem. § 295 Abs. 1 BAO geänderten Einkommensteuerbescheid für die Bw. mit Hinweis auf den geänderten Grundlagenbescheid betreffend

die EEE Mitges. vom 25.01.2005, in welchem der Gewinnanteil der Bw. aus dieser Beteiligung mit S 430.137,- berücksichtigt wurde.

Darüber hinaus befindet sich im Veranlagungsakt ein Mail des Finanzamtes Graz-Stadt vom 19.04.2007 in welchem mitgeteilt wurde, dass hinsichtlich der EEG Mitges. für 1995 am 28.03.2007 ein neuer Bescheid über einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb ergangen ist. Dem diesem Mail angeschlossenen Anhang ist zu entnehmen, dass der Gewinnanteil der Bw. aus dieser Beteiligung für 1995 S 430.137,- beträgt.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Voraussetzungen der Wiederaufnahme des Verfahrens:

Die Bw. stellt einen Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer für 1995. Begründet wird dieser Antrag damit, dass der dem Einkommensteuerbescheid zugrunde liegende Grundlagenbescheid vom 25.01.2005 einen "Nichtbescheid" darstelle, und damit die Basis für den von diesem Feststellungsbescheid abgeleiteten Einkommensteuerbescheid für 1995 vom 1.03.2005 nachträglich weggefallen sei. Diese Rechtsansicht stütze sich zudem auf eine Auskunft des BMF vom 28.10. 2005, wonach bei einem "Nichtbescheid" ein dennoch erlassener Änderungsbescheid nach § 295 BAO rechtswidrig sei und dies auch mit Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich des abgeleiteten Bescheides geltend gemacht werden könne, wenn die Nichtexistenz des Grundlagenbescheides im Verfahren zur Änderung gemäß § 295 Abs. 1 BAO der für die Erlassung des abgeleiteten Bescheides zuständigen Abgabenbehörde nicht bekannt gewesen sei. Den Wiederaufnahmewerber treffe idR kein grobes Verschulden an der Nichtgeltendmachung dieses Umstandes im abgeschlossenen Verfahren, weil er grundsätzlich darauf vertrauen dürfe, dass kein Finanzamt einen auf § 295 Abs. 1 BAO gestützten Bescheid erlasse, obwohl die diesbezüglichen Voraussetzungen nicht vorlägen.

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 Tatsachen oder Beweismittel neu hervor kommen, die im abgeschlossenen Verfahren ohne grobes Verschulden der Partei nicht geltend gemacht werden konnten.

Gemäß § 303 Abs. 2 leg. cit. ist der Antrag auf Wiederaufnahme binnen einer Frist von drei Monaten von dem Zeitpunkt an bei der Abgabenbehörde einzubringen, in dem der Antragsteller nachweislich von dem Wiederaufnahmegrund Kenntnis erlangt hat.

Neue Tatsachen sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende Umstände, also Sachverhaltselemente, die bei entsprechender Berück-

sichtigung zu einem anderen Ergebnis geführt hätten; keine neuen Tatsachen sind Entscheidungen von Gerichten oder Verwaltungsbehörden oder höchstgerichtliche Erkenntnisse (Ritz, BAO³, § 303, Rz. 7bzw. Rz. 9).

Taugliche Wiederaufnahmegründe sind nur entscheidungswesentliche Sachverhaltselemente, die im neuen Sachbescheid zu berücksichtigen sind und geeignet sind, seinen Spruch zu beeinflussen (Ritz, a.a.O., § 303, Rz. 24).

Eine Wiederaufnahme des Verfahrens auf Antrag ist überdies nur zulässig, wenn der Neuerungsstatbestand im abgeschlossenen Verfahren ohne ein grobes Verschulden der Partei nicht geltend gemacht werden konnte. Dabei ist ein minderer Grad des Versehens leichter Fahrlässigkeit gleichzusetzen. Diese liegt vor, wenn ein Fehler unterläuft, den gelegentlich auch ein sorgfältiger Mensch begeht. Keine leichte Fahrlässigkeit liegt dann vor, wenn jemand auffallend sorglos handelt, also die im Verkehr mit Behörden und für die Einhaltung von Terminen und Fristen erforderliche und nach den persönlichen Fähigkeiten zumutbare Sorgfalt außer Acht lässt. An rechtskundige Parteienvertreter ist hierbei ein strengerer Maßstab anzulegen, als an rechtsunkundige Personen. Ob ein grobes Verschulden anzunehmen ist, wird stets nach den Umständen des Einzelfalles unter Berücksichtigung der persönlichen Umstände des Bw. zu beurteilen sein. Hinsichtlich der Kenntnis des Wiederaufnahmegrundes hat sich die vertretene Partei die Kenntnis des Vertreters zurechnen zu lassen (sh. Ritz, a.a.O., § 308, Rz. 14 ff. bzw. § 303, Rz. 27 und die dort zitierte Judikatur).

Für die Frage des Neuervorkommens ist nach der VwGH-Rechtsprechung (z.B. VwGH 26.2.2003, 97/13/0081) der Kenntnisstand der Partei maßgeblich (a.A. Ritz, a.a.O., § 303, Rz. 27).

Gemäß § 303a BAO hat der Wiederaufnahmeantrag für Verfahren ab 13.01.1999 die Bezeichnung des Verfahrens, die Bezeichnung der Umstände, die Angaben zur Beurteilung der Rechtzeitigkeit und zur Beurteilung des fehlenden groben Verschuldens zu enthalten.

2. Eignung des geltend gemachten Wiederaufnahmegrundes, einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeizuführen?

Zum Zeitpunkt der Erlassung des Abweisungsbescheides betreffend den streitgegenständlichen Wiederaufnahmeantrag hinsichtlich Einkommensteuer für 1995 am 7.05.2007 datiert ist, war unbestritten bereits der neue, rechtsgültige Grundlagenbescheid betreffend die EEE Mitges. für das Jahr 1995 vom 28.03. 2007 ergangen. In diesem neuen Grundlagenbescheid wird der Gewinnanteil der Bw. aus der strittigen Beteiligung in exakt derselben Höhe festgestellt, wie im "Nichtbescheid" vom 25.01.2005, nämlich mit S 430.137,-.

Die Bw. irrt wenn sie in der Berufung argumentiert, dass der abgeleitete Bescheid im Falle der Unwirksamkeit des zugrunde liegenden Feststellungsbescheides (etwa wegen Vorliegens eines "Nichtbescheides infolge unrichtiger Adressierung) auch dann zwingend – allenfalls im Wege

einer Wiederaufnahme des Verfahrens – zu beseitigen sei, wenn inzwischen ein rechtswirksamer Grundlagenbescheid mit identem Inhalt ergangen ist. Diese Ansicht entspricht nämlich nicht der Judikatur des VwGH: Im Erkenntnis vom 19.12.2007, 2006/13/0115, hat der Gerichtshof bei einem mit dem gegenständlichen Streitfall vergleichbaren Sachverhalt (unter Hinweis auf die in dieser Entscheidung zitierte Vorjudikatur) ausgesprochen, dass der § 295 BAO gewährleisten soll, dass abgeleitete Bescheide dem aktuell vorliegenden Grundlagenbescheid entsprechen. Dass – wie die Bw. in der Berufung vermeint – aus dem Blickwinkel des Rechtsschutzes (Vermeidung von Aussetzungszinsen, Gründe der Verjährung) eine andere Sichtweise geboten wäre, kommt in der angeführten VwGH-Entscheidung nicht zum Ausdruck. Wenn zum Zeitpunkt der Entscheidung über den Antrag auf Bescheidänderung (im Falle der zitierten VwGH-Entscheidung) bzw. – im vorliegenden Berufungsfall – zum Zeitpunkt der Entscheidung über den Antrag auf Verfahrenswiederaufnahme (am 7.05.2007) ein neuer, rechtswirksamer Grundlagenbescheid (Feststellungsbescheid vom 28.03.2007) existiert, dessen Inhalt mit dem aufrechten Einkommensteuerbescheid (hier ESt.-Bescheid für 1995 vom 1.03.2005) korreliert, besteht kein Anpassungsbedarf, dem mit Erlassung eines Bescheides gemäß § 295 Abs. 1 BAO Rechnung zu tragen wäre. Somit wäre nach einer allfälligen Verfahrenswiederaufnahme kein neuer Sachbescheid (ESt.-Bescheid für 1995) mit einem anders lautenden Spruch zu erlassen gewesen, weshalb die Abweisung des Wiederaufnahmeantrages allein schon aus diesem Grund zu Recht erfolgte.

3. Rechtzeitigkeit der Antragstellung?

Darüber hinaus führt auch die Prüfung der Frage, ob der Wiederaufnahmeantrag rechtzeitig (nämlich binnen dreier Monaten ab Kenntnis des Wiederaufnahmegrundes) gestellt wurde (Antrag vom 22.01.2007,) zum Ergebnis, dass die Abweisung zu Recht erfolgte:

Nach der vorliegenden VwGH-Rechtsprechung geht der UFS davon aus, dass die Kenntnis des Abgabepflichtigen im Fall einer beantragten Wiederaufnahme des Verfahrens maßgeblich ist (VwGH 26.2.2003, 97/13/0081: ... "weil es sich bei den in Rede stehenden Unterlagen aus der Sicht der Beschwerdeführerin nicht um neu hervorgekommene Beweismittel handelt").

Bezüglich des Neuhervorkommens versucht die Bw. aufzuzeigen, dass sie erst im Zeitpunkt der Entscheidung des UFS Graz (bezüglich der einheitlichen und gesonderten Einkünftefeststellung) vom 6.11.2006 Kenntnis vom Wiederaufnahmegrund erlangt hat. Vorher sei die Rechtslage bei Publikumsmodellen nahezu unmöglich zu überprüfen gewesen, da bereits das Versterben eines einzigen der angeführten zahllosen Beteiligten zu einem Nichtbescheid geführt hätte. Da die Mitteilungen über derartige Todesfälle erst Jahre später erfolgten, sei es für alle – auch für die Behörde – unmöglich gewesen, keine Nichtbescheide zu erlassen (Berufungsbegründung vom 5.06.2007). In der Beantwortung des Ergänzungsersuchens des Finanzamtes Graz-Stadt durch die steuerliche Vertretung der EEE Mitges. vom 18.06.2006

wird allerdings bereits auf den Umstand hingewiesen, dass im Feststellungsbescheid vom 25.01.2005 lange vor diesem Zeitpunkt verstorbene Personen enthalten gewesen seien. Daraus ist klar ersichtlich, dass die Bw., welche ihrerseits steuerlich durch eine Steuerberatungsgesellschaft vertreten war, bzw. die steuerliche Vertreterin der Mitunternehmerschaft, an welcher ihre Beteiligung bestand, bereits im Juni 2006 Kenntnis davon gehabt hatte, dass verstorbene Personen im Feststellungsbescheid enthalten waren.

Wenn die Bw. im Wiederaufnahmeantrag und in der Berufung darauf verweist, dass sie erst seit der Entscheidung des UFS Graz Kenntnis vom Wiederaufnahmegrund gehabt habe, so ist dem schon entgegenzuhalten, dass Entscheidungen von Gerichten oder Verwaltungsbehörden nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH nicht zu neuen Tatsachen führen (Ritz, a.a.O., § 303, Rz. 9 mwN). Maßgeblich ist daher nicht die Berufungsentscheidung des UFS, sondern die Kenntnis über die Unhaltbarkeit des Feststellungsbescheides der EEE Mitges. an sich (und nicht der Abspruch darüber in der Entscheidung der Berufungsbehörde). Kannte die Bw. bzw. deren steuerliche Vertretung die Fakten die zum Nichtbescheid führten schon Mitte 2006, so ist ein darauf gestützter Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens im Jahr 2007 nicht zulässig, weil außerhalb der gesetzlichen (dreimonatigen) Frist gestellt.

Dass ein Feststellungsbescheid iSd § 188 BAO dann, wenn er (auch nur) gegenüber einer Person, der gegenüber die einheitliche und gesonderte Feststellung wirken soll, keine Wirkung entfaltet und daher insgesamt keine einheitliche und gesonderte Feststellung stattfindet – also ein so genannter Nichtbescheid vorliegt (z.B. weil er unrichtige, weil bereits verstorbene Adressaten aufweist), gilt auf Grund der langjährigen unveränderten Rechtsprechung des VwGH als rechtlich unbestritten und wurde auch von der Literatur in eindeutiger Weise festgehalten (sh. z.B. bereits VwGH vom 21.02.1984, 82/14/0165, vom 27.06.1991, 91/13/0002 sowie Kotschnigg, UFS aktuell 05, 300 und derselbe in SWK 06, S 672 und die dort zitierte Judikatur).

Über das Vorliegen eines Nichtbescheides und damit einer ungültigen Tangente bei der Einkommensteuer konnte es daher - insbesondere bei steuerlich kundigen Personen und Gesellschaften, wozu die Bw. bzw. die sie vertretenden Steuerberatungsgesellschaften (in ihrer Eigenschaft als Einkommensteuerpflichtige bzw. als Beteiligte an der EEE Mitges.) zweifellos zählen - keinen Zweifel geben. Da die Bw. (auch) als Gesellschafterin der EEE Mitges. steuerlich vertreten war, muss sie sich die Kenntnis der steuerlichen Vertreterin zurechnen lassen. Die steuerliche Vertreterin der EEE Mitges. hatte aber nicht nur Kenntnis von den Umständen, die zum Nichtbescheid geführt haben, sie hat diese Kenntnis auch unmissverständlich dem Finanzamt gegenüber bereits im Schreiben vom 18.06.2006 zum Ausdruck gebracht und die Neuerlassung des Bescheides wegen Vorliegens eines Nichtbescheides gefordert. Im besagten Schreiben vom 18.06.2006 wird u.a. ausgeführt, dass

Beteiligte an der EEE Mitges (schon seit 1993, 1997, 1998, 1999 usw.) verstorben waren.

Der in der Berufung vertretenen Auffassung der Bw. kann daher nicht gefolgt werden, wonach die Überprüfung "nahezu unmöglich" gewesen sei. Im Gegenteil war die Rechts- und Sachlage im Juni 2006 offenbar eindeutig und klar: Zahlreiche Gesellschafter (insgesamt 11) waren im Zeitpunkt der Bescheiderlassung bereits verstorben, darunter manche seit mehreren Jahren. Da die steuerliche Vertretung der EEE Mitges. diesbezüglich Kenntnis hatte, muss dieses Wissen - wie schon oben dargelegt - auch der Bw. zugerechnet werden. Die steuerliche Vertreterin der EEE Mitges. musste die Gesellschafter gleich aus zwei Gründen informieren: einerseits weil der Feststellungsbescheid bei der Mitges. als beseitigt gelten konnte (Vorliegen eines Nichtbescheides) und neu zu erlassen war und andererseits, weil folglich die in den Einkommensteuerbescheiden der Gesellschafter berücksichtigten Tangenten nicht (mehr) rechters war. Die Verständigung über derart schwerwiegende Änderungen betreffend die Grundlagen der Bescheide muss bei einer Steuerberatungsgesellschaft wohl als selbstverständlich vorausgesetzt werden.

Die steuerliche Vertreterin der EEE Mitges. wusste zum Zeitpunkt des Schreibens vom 18.06.2006 also, dass eine Reihe von Beteiligten schon seit vielen Jahren verstorben war und nach der klaren Rechtslage daher in jedem Fall ein Nichtbescheid vorlag, weil diese Personen nicht mehr als Adressat im Feststellungsbescheid hätten aufscheinen dürfen.

Damit lag die volle Kenntnis für das Stellen eines Wiederaufnahmeantrages bereits im Juni 2006 vor. Da es um sehr weit zurückliegende Jahre ging, musste auch der Grund für einen derartigen Antrag - die Vermeidung der bestehenden Einkommensteuerschuld aufgrund der allenfalls inzwischen eingetretenen Verjährung - klar sein.

Die Berufung war daher auch deshalb abzuweisen, weil der im Januar 2007 gestellte Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens aus den angeführten Gründen als verspätet gewertet werden muss.

Linz, am 1. Juli 2009