



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Stb., vom 26. November 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 10. November 2008 betreffend Abweisung eines Antrages auf Wiederaufnahme des Verfahrens bezüglich Einkommensteuer 1989, entschieden:

Der Bescheid wird insofern abgeändert, als die Berufung zurückgewiesen wird.

Entscheidungsgründe

Mit Schriftsatz vom 21.7.2008 beantragte der Berufungswerber (Bw) die Wiederaufnahme des mit (gemäß § 295 BAO geänderten) Bescheid vom 25.4.1997 abgeschlossenen Verfahrens betreffend Einkommensteuer 1989. Mit Bescheid vom 7.5.2008 sei festgestellt worden, dass der dem genannten Einkommensteuerbescheid zu Grunde liegende Feststellungsbescheid vom 10.2.1997 mangels gültigem Bescheidadressaten der Bescheidcharakter fehle: es handle sich um einen Nichtbescheid. Die Qualifizierung des Grundlagenbescheides als Nichtbescheid stelle eine neu hervorgekommene Tatsache im Sinne des § 303 Abs 1 lit b BAO dar und sei als tauglicher Wiederaufnahmegrund zu qualifizieren. Wenn selbst der bescheiderlassenden Behörde die Tatsache nicht bekannt gewesen sei, dass der Grundlagenbescheid nicht über Bescheidcharakter verfügt habe, so könne diese Tatsache im Verhältnis zum Rechtsunterworfenen nur als "neu hervorgekommen" gelten. Den Bw treffe kein grobes Verschulden an der Nichtgeltendmachung dieses Umstandes. Die beschriebene Rechtsansicht würde durch eine Erledigung des BMF vom 28.10.2005 geteilt. Diese werde in Kopie beigelegt.

Da mit Zustellung des o.a. angeführten Bescheides am 14.5.2008 Kenntnis vom Wiederaufnahmegrund erlangt worden sei, sei der nunmehrige Antrag rechtzeitig im Hinblick auf die bis 14.8.2008 laufende Frist des § 303 Abs 2 BAO.

Weiters wurde vorgebracht, mit Grundlagenbescheid für das Jahr 1989 vom 24.5.1991 seien die anteiligen Einkünfte aus Gewerbebetrieb einheitlich festgestellt und dem Bw zugewiesen worden.

Im Zuge einer Betriebsprüfung habe das FA am 10.2.1997 einen Bescheid gemäß § 188 BAO an die ABC GmbH und Mitgesellschafter erlassen, wobei hinsichtlich des Jahres 1989 eine abweichende Feststellung gegenüber dem Grundlagenbescheid von 1991 getroffen worden sei.

Gegen diesen Bescheid sei zeitgerecht Berufung erhoben worden. Mit Berufungsentscheidung der FLD für Wien, NÖ und Bgld vom 28.10.2002 sei die Berufung als unbegründet abgewiesen worden. Gegen diese Erledigung sei am 12.12.2002 eine Beschwerde beim VwGH eingebracht worden. Mit Beschluss des VwGH vom 27.2.2008 sei die Beschwerde zurückgewiesen worden, da die Berufungsentscheidung mangels korrekter Bescheidadressierung nicht rechtswirksam geworden sei. Mit Bescheiddatum vom 7.5.2008 habe das Finanzamt zur Steuernummer 123/4567 mit derselben Begründung einen Zurückweisungsbescheid zur Berufung vom 17.4.1997 erlassen.

Der nunmehr vorliegende Zurückweisungsbescheid des FA für den 6., 7. und 15. Bezirk erkläre den Grundlagenbescheid 1989 vom 10.2.1997 – mangels gültigem Bescheidadressaten – zu einem Nichtbescheid und weise die Berufung als unzulässig zurück.

Auf Grund der erwähnten Nichtbescheide – erlassen durch das FA für den 6., 7. und 15. Bezirk – sei der ursprüngliche Einkommensteuerbescheid des Bw für das Jahr 1989 gemäß § 295 BAO durch den vorliegenden Einkommensteuerbescheid 1989 vom 25.4.1997 ersetzt worden.

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

Die vorgenommene Abänderung des Einkommensteuerbescheides 1989 gemäß § 295 BAO sei auf Basis eines Nichtbescheides erfolgt und entspreche damit nicht den gesetzlichen Bestimmungen.

An einer Wiederaufnahme gemäß § 303 BAO bestehe ein rechtliches Interesse. Der Abänderung gemäß § 295 BAO habe ein tauglicher Feststellungsbescheid gefehlt. Da der abgeleitete Einkommensteuerbescheid vom 25.4.1997 rechtswidrig erlassen worden sei, sei dem Wiederaufnahmeantrag stattzugeben. Es sei der Rechtszustand herzustellen, der ohne Abänderung gemäß § 295 BAO vorgelegen sei.

Die Aufhebung im Wege der Wiederaufnahme sei trotz Eintritt der Verjährung zwingend vorzunehmen, weil gemäß Erledigung des BMF vom 28.10.2005 der Eintritt der Verjährung dem nicht entgegen stehe.

Das FA erließ am 10.11.2008 einen Bescheid, mit dem der Antrag des Bw auf Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO Abs 1 lit b BAO betreffend Einkommensteuer 1989 abgewiesen wurde. In der Begründung wurde ausgeführt, der Antrag sei im Hinblick auf die in § 303 Abs 2 BAO normierte Antragsfrist von drei Monaten von dem Zeitpunkt an, in dem der Antragsteller nachweislich von dem Wiederaufnahmsgrund Kenntnis erlangt habe, abzuweisen gewesen.

Hinsichtlich der Kenntnis des Wiederaufnahmegrundes habe sich die vertretene Partei die Kenntnis des Vertreters zurechnen zu lassen. Der Vertreter hätte jedoch schon Kenntnis von der Tatsache gehabt, da die fehlende Bescheidqualität, die bereits Gegenstand der gegen die Bp-Bescheide vom 10.2.1997 erhobenen Berufung und auch Inhalt der dazu ergangenen Sachentscheidung der FLD für Wien, NÖ u Bgld gewesen sei, mit Beschluss über die Beschwerde zurückweisung vom 27.2.2008, 2002/13/0224, bestätigt worden sei.

Daher hätte der Vertreter bereits mit seinem Einwand der fehlenden Bescheidqualität im Berufungsverfahren gegen die Bp-Bescheide, spätestens jedoch mit Beschwerde zurückweisung vom 27.2.2008 durch den VwGH Kenntnis vom Vorliegen der neuen Tatsache des Vorliegens eines Nichtbescheides.

Da somit schon längst bekannt sei, dass es sich beim 1997 durchgeführten Feststellungsverfahren um einen Nichtbescheid gehandelt hätte, liege grobes Verschulden an der verspäteten Geltendmachung des Wiederaufnahmegrundes vor.

In der rechtzeitig eingebrachten Berufung wurde iW vorgebracht, die Abweisung des Antrages auf Wiederaufnahme sei damit begründet worden, dass spätestens mit dem Beschluss des VwGH über die Beschwerde zurückweisung vom 27.2.2008 (2002/13/0224) bekannt gewesen sei, dass es sich beim Feststellungsbescheid 1997 um einen Nichtbescheid gehandelt habe. Der Beschluss des VwGH vom 27.2.2008 sage über die Nichtigkeit des Grundlagenbescheides nichts aus. Es sei daraus nicht ersichtlich, dass auch der Erstbescheid rechtsunwirksam gewesen sei. Vielmehr würde dargelegt, dass sich der VwGH mit der Klärung dieser Frage nicht beschäftigt habe. Der Wiederaufnahmegrund habe somit erst mit der Entscheidung des UFS und dem damit erlassenen Zurückweisungsbescheid vom 7.5.2008 zur Berufung vom 17.4.1997 bestanden. Der Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 1989 sei folglich fristgerecht eingebracht worden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Verwaltungsgerichtshof hat mit Erkenntnis vom 26.2.2013, ZI 2010/15/0064, bereits über einen Parallelfall zum gegenständlichen Streitfall entschieden und ausgeführt:

„Gemäß § 303 Abs 1 lit b BAO ist dem Antrag einer Partei auf Wiederaufnahme eines durch Bescheid abgeschlossenen Verfahrens stattzugeben, wenn ein Rechtsmittel gegen den Bescheid nicht oder nicht mehr zulässig ist und Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im abgeschlossenen Verfahren ohne grobes Verschulden der Partei nicht geltend gemacht werden konnten, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Nach § 303 Abs 2 BAO ist der Antrag auf Wiederaufnahme binnen einer Frist von drei Monaten von dem Zeitpunkt an, in dem der Antragsteller nachweislich von dem Wiederaufnahmegrund Kenntnis erlangt hat, bei der Abgabenbehörde einzubringen, die im abgeschlossenen Verfahren den Bescheid in erster Instanz erlassen hat.

Tatsachen im Sinne des § 303 BAO sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände, also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis geführt hätten, wie etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen und Eigenschaften. Neue Erkenntnisse in Bezug auf die rechtliche Beurteilung solcher Sachverhaltselemente – auch wenn diese späteren rechtlichen Erkenntnisse (neuen Beurteilungskriterien) durch die Änderung der Verwaltungspraxis oder der Rechtsprechung gewonnen werden – sind keine derartigen Tatsachen (vgl. das hg. Erkenntnis vom 22. November 2012, 2012/15/0147, mwN).

Das Verfahren nach § 188 BAO stellt sich als Bündelung eines Ausschnittes der Einkommensteuerverfahren aller Beteiligten dar. Solcherart wird die Person, welche im Feststellungsverfahren dem Finanzamt gegenüber für die Personenvereinigung auftritt, für die Gesellschafter der Personenvereinigung (im Hinblick auf diesen Ausschnitt ihres Einkommensteuerverfahrens) tätig. Die Kenntnis des Vertreters über einen Wiederaufnahmegrund ist auch der vertretenen Partei zuzurechnen. Aus der einkommensteuerlichen Natur des Verfahrens nach § 188 BAO folgt, dass die Kenntnis des im Feststellungsverfahren agierenden Vertreters auch den Beteiligten (hinsichtlich ihrer Einkommensteuerverfahren) zuzurechnen ist (vgl. das hg. Erkenntnis vom 22. Dezember 2011, 2009/15/0153).

Bereits in der zu hg. 2002/13/0224 erhobenen Beschwerde wurde vom Vertreter (unter anderem auch) des nunmehrigen Beschwerdeführers vorgebracht, bei etwa fünfzig der in den Listen der belangten Behörde genannten Personen sei es – vor allem dadurch, dass Beteiligte

verstorben seien – zwischen Mai 1990 und Juni 2002 zu Rechtsnachfolgen gekommen, auf die die belangte Behörde bei der Bezeichnung der Bescheidadressaten durch Verweisung auf diese Listen nicht Bedacht genommen habe. Weiter wurden in dieser Beschwerde auch Behauptungen über die mangelnde Bescheidqualität schon der erstinstanzlichen Erledigungen aufgestellt.

Damit waren aber dem Vertreter (auch) des Beschwerdeführers bereits zum Zeitpunkt der Einbringung jener Beschwerde im Jahr 2002 jene Tatsachen (Todesfälle von Beteiligten) bekannt, aus denen abzuleiten war, dass der dort angefochtenen Erledigung, aber auch der jener Erledigung zugrunde liegenden erstinstanzlichen Erledigungen (hier der Erledigung über die Feststellung von Einkünften für das Jahr 1989, datiert mit 10. Februar 1997) keine Bescheidqualität zukam. Nur auf die Kenntnis dieser Tatsachen, nicht aber auf die aus diesen Tatsachen ableitbare mangelnde Bescheidqualität (auch wenn diese Rechtsfolge von der Finanzverwaltung bestritten wurde) kommt es für die Frage der Rechtzeitigkeit der Einbringung des Antrages auf Wiederaufnahme an (vgl. neuerlich das hg. Erkenntnis vom 22. Dezember 2011, 2009/15/0153).

Damit wurde aber der Antrag des Beschwerdeführers auf Wiederaufnahme des Verfahrens (weit) außerhalb der Frist des § 303 Abs 2 BAO eingebracht.

Der belangten Behörde kann daher schon deswegen nicht entgegengetreten werden, wenn sie den Antrag auf Wiederaufnahme zurückgewiesen hat."

Bereits im Verwaltungsgerichtshofverfahren 2002/13/0225 (Beschwerde eingebracht am 12.12.2002) wurde vom damaligen Vertreter uA auch des nunmehrigen Bw vorgebracht, bei etwa fünfzig der in den Listen der Finanzlandesdirektion genannten Personen sei es – vor allem dadurch, dass Beteiligte verstorben seien – zwischen Mai 1990 und Juni 2002 zu Rechtsnachfolgen gekommen, auf welche bei der Bezeichnung der Bescheidadressaten durch Verweisung auf diese Listen nicht Bedacht genommen worden sei. Weiter wurden in dieser Beschwerde auch Behauptungen über die mangelnde Bescheidqualität schon der erstinstanzlichen Erledigungen aufgestellt.

Die Kenntnis seines Vertreters im Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof im Jahr 2002 über jene Tatsachen (Todesfälle von Beteiligten), aus denen abzuleiten war, dass der dort angefochtenen Erledigung, aber auch der jener Erledigung zugrunde liegenden erstinstanzlichen Erledigungen über die Feststellung von Einkünften für das Jahr 1989 vom 10.2.1997 keine Bescheidqualität zukam, muss sich der Bw zurechnen lassen. Nur auf die Kenntnis dieser Tatsachen kommt es für die Frage der Rechtzeitigkeit der Einbringung des Antrages auf Wiederaufnahme an.

Der Wiederaufnahmeantrag erweist sich somit als verspätet, da der Wiederaufnahmeantrag damit (weit) außerhalb der dreimonatigen Frist des § 303 Abs 2 BAO eingebracht wurde.

Verspätete Wiederaufnahmeanträge sind zurückzuweisen. Gemäß § 289 Abs 2 BAO ist die Berufungsbehörde 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. Sie darf daher eine Abweisung des Wiederaufnahmsantrags in eine Zurückweisung abändern (s Ritz, BAO Kommentar, 4. Auflage 2011, § 289, Tz 42).

Es war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 13. Juni 2013