



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat **hat** durch den Referenten Erich Radschek **über die Berufungen** des Bw, vertreten durch Dr. Clemens Graninger, Steuerberater & Wirtschaftsprüfer, 1030 Wien, Jacquingasse 31,

1. vom 1. Dezember 2008 und **2.** vom 23. Februar 2009

gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 9., 18., und 19. Bezirk und Klosterneuburg, vertreten durch ADir RR Elisabeth Gürschka,

1. vom 29. Oktober 2008 betreffend Abweisung des Antrages vom 31. Juli 2008 auf Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer für 1989

2. vom 26. Jänner 2009 betreffend Abweisung des Antrages vom 1. Dezember 2008 auf Bescheidabänderung gemäß § 295 BAO hinsichtlich Einkommensteuer für 1989

ad **1. entschieden:**

Der angefochtene Bescheid betreffend Abweisung des Antrages auf Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer für 1989 wird aufgehoben.

und **beschlossen:**

Der Antrag wird gemäß § 273 Abs. 1 lit a BAO als unzulässig zurückgewiesen.

ad **2. entschieden:**

Die Berufung gegen den Bescheid betreffend Abweisung des Antrages auf Bescheidabänderung gemäß § 295 BAO hinsichtlich Einkommensteuer für 1989 wird als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid bleibt aufrecht.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw) war 1989 unter anderem an der N als Mitunternehmer atypisch still beteiligt. Aus den Verwaltungsakten ergibt sich, dass mit 9. Oktober 2001 an den Bw ein gemäß § 295 Abs 1 BAO geänderter Bescheid über Einkommensteuer für das Jahr 1989 ergangen war, worin der Jahresverlust des Bw aus dieser Beteiligung entsprechend einer beim Finanzamt am 11. April 1997 eingelangten Mitteilung des Betriebsfinanzamtes (vom **10. Februar 1997**) über die – vermeintlich rechtswirksam erlassene – Feststellung von Einkünften (§ 188 BAO) niedriger als im zuvor ergangenen Einkommensteuerbescheid (26. Juli 1996) angesetzt wurde. Nachdem der neue Abgabenbescheid zunächst in Rechtskraft erwachsen war, erließ das Finanzamt – gestützt auf die Mitteilung eines anderen Betriebsfinanzamtes vom 28. November 2003 über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO und die Höhe des Ergebnisanteiles des Bw aus jener *anderen* Beteiligung – am 4. März 2004 einen neuen abgeänderten Einkommensteuerbescheid für 1989, welcher wiederum in Rechtskraft erwuchs.

Mit Anbringen vom 31. Juli 2008 beantragte der Bw die Wiederaufnahme des Verfahrens bezüglich Einkommensteuer für 1989 (der Bw bezog sich ausdrücklich auf den Bescheid vom 9. Oktober 2001) wegen neu hervorgekommener Tatsachen (§ 303 Abs 1 lit b BAO): Mit Bescheid vom 7. Mai 2008 – einlangend 14. Mai 2008 – sei nämlich (vom zuständigen Betriebsfinanzamt) festgestellt worden, dass der dem Einkommensteuerbescheid vom 9. Oktober 2001 zu Grunde gelegte Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO (vom 10. Februar 1997) infolge unzutreffender Bezeichnung des Bescheidadressaten nicht wirksam erlassen worden sei und keine normative Kraft habe entfalten können. Diese Qualifizierung des Grundlagenbescheides vom 10. Februar 1997 als Nichtbescheid stelle eine neu hervorgekommene Tatsache und einen tauglichen Wiederaufnahmegrund gemäß § 303 Abs. 1 lit b BAO dar. Wenn selbst die den Einkommensteuerbescheid erlassende Abgabenbehörde keine Kenntnis von der Nichtigkeit des Grundlagenbescheides gehabt habe, so müsse diese Tatsache aus Sicht des Abgabepflichtigen umso mehr als „neu hervorgekommen“ gelten. Den Wiederaufnahmewerber treffe an der früheren Nichtgeltendmachung dieses Umstandes kein grobes Verschulden. Die Wiederaufnahme des rechtskräftig abgeschlossenen Verfahrens (hinsichtlich Einkommensteuer für 1989) würde zu einem „abgeänderten“ (gemeint: im Spruch anders lautenden) Einkommensteuerbescheid 1989 führen.

Anlass für den Antrag des Bw war offensichtlich ein an ihn gerichtetes und von ihm dem Finanzamt am 3. Juli 2008 übermitteltes Informationsschreiben der Fa. A. vom 24. Juni 2008. Darin wurde dem Bw in Angelegenheit seiner ehemaligen atypisch stillen Beteiligung an der N Folgendes mitgeteilt:

Zunächst erinnerte die Fa. A. den Bw daran, was sie in seiner Angelegenheit bisher unternommen hatte:

Er sei mit Schreiben vom **5. Mai 1997** über die Feststellung der Betriebsprüfung sowie über das gegen den neuen Feststellungsbescheid eingebrachte Rechtsmittel vom 17. April 1997 informiert worden.

Am **14. November 2002** sei er darüber informiert worden, dass die Berufung in zweiter Instanz abgewiesen wurde (Berufungsentscheidung der FLD für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 28. Oktober 2002).

Gegen die Berufungsentscheidung sei eine Beschwerde beim VwGH erhoben worden, „welche auch am **12.12.2002** persönlich übergeben wurde“. Der Bw wurde hiermit daran erinnert, dass ihm die Beschwerde vollinhaltlich bekannt war.

Schließlich sei der Bw am **1. April 2008** davon in Kenntnis gesetzt worden, dass der VwGH die Beschwerde mit Beschluss vom 27. Februar 2008 (unter anderem) hinsichtlich der einheitlichen und gesonderten Feststellung von Einkünften für 1989 zurückgewiesen habe. (*Hervorhebungen durch den UFS*). Der VwGH habe die Zurückweisung damit begründet, dass die BE der FLD (*ergänze*: ebenso wie der mit Berufung bekämpfte erstinstanzliche Bescheid) teilweise an nicht mehr existente (und an mittlerweile ausgeschiedene) Personen gerichtet war. Die Erledigung der belangten Behörde (FLDWNB) sei kein Bescheid und könne daher auch nicht mit „Berufung“ (*gemeint*: mit Beschwerde) bekämpft werden.

Nunmehr habe das (für die Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO zuständige) Finanzamt die Berufung vom 17.04.1997 gegen den Feststellungsbescheid für 1989 mit der Begründung zurückgewiesen, dass „*die angefochtenen Bescheide infolge unrichtiger Bezeichnung des Bescheidadressaten keine Rechtswirkung erlangt haben, so genannte ‚Nichtbescheide‘ darstellen*“, und daher nicht mit Berufung angefochten werden könnten.

Zu einer dem Schreiben beigefügten Einzelerledigung des BM für Finanzen vom 28.10.2005 führte die Fa. A. aus, diese könne für den Bw von Nutzen sein, wenn er die Einkommensteuer für 1989 bereits bezahlt habe. Er könne „innerhalb von drei Monaten nach Kenntnis, dass der zu Grunde liegende (Feststellungs-) Bescheid nichtig war – **„d. h. bis spätestens 14.08.2008“** – (*Hervorhebung im Original*) schriftlich eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO begehren. Die Wiederaufnahme sei auch dann zu bewilligen, wenn die Bemessungsverjährung der Erlassung eines neuerlichen Einkommensteuerbescheides entgegenstehe. Mit der Stattgabe der Wiederaufnahme würde die bereits bezahlte

Einkommensteuer (...) auf dem Abgabenkonto gutgeschrieben. Es sei allerdings nicht auszuschließen, dass nach Ergehen eines (erwarteten) neuen Feststellungsbescheides die Einkommensteuer für 1989 – entsprechend dem von der BP ermittelten Erfolgsanteil – neuerlich belastet werde. Der Bw hätte dann die Möglichkeit, gegen die neuerliche Belastung mit Einkommensteuer Verjährung einzuwenden und die bezahlte Einkommensteuer zurückzufordern.

Im beigefügten Schreiben des BMF vom 28.10.2005 ist zu lesen:

„Eine Maßnahme nach § 295 Abs 1 BAO setzt die nachträgliche Erlassung eines Feststellungsbescheides (Grundlagenbescheides) voraus. Ergeht ein solcher nicht (zB ‚Nichtbescheid‘ als Folge fehlerhafter Adressierung, ...) so ist ein dennoch erlassener Änderungsbescheid ... 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 ... 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, 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 Änderungsbescheides entgegensteht.“

Die rechtlichen Ausführungen des Bw zum oben geschilderten Hergang der Rechtsmittel- und Beschwerdeverfahren lehnen sich im Wesentlichen an die zitierte Einzelerledigung des BMF an und ergänzen diese wie folgt: Dem Wiederaufnahmeantrag sei statt zu geben, weil der abändernde Einkommensteuerbescheid vom 9. Oktober 2001 mangels tauglichen Feststellungsbescheides rechtswidrig erlassen worden sei und auch ein nachträglich rechtswirksam erlassener Grundlagenbescheid diesen Mangel nicht heile (Verweis auf VwGH 93/14/0203). Es sei daher im wieder aufgenommenen Verfahren der

Einkommensteuerbescheid für 1989 in der Fassung des ursprünglichen Einkommensteuerbescheides „**unter Vorbehalt vom 25. September 1991**“ zu erlassen (*Hervorhebung im Original*).

Diese Neuerlassung sei auch dann zwingend, „wenn zu diesem Zeitpunkt bereits ein rechtswirksam erlassener Grundlagenbescheid vorliegt, der im Ergebnis dem abgeänderten Einkommensteuerbescheid vom **18. April 1997** entspricht“ (*Hervorhebung im Original; Irrtum des Bw: ein Bescheid dieses Datums existiert nicht, gemeint war der Bescheid vom 9. Oktober 2001*). Verfahrensrechtlich berechtige dieser (ein solcher) Grundlagenbescheid nämlich nur zur Abänderung des auf Grund der Wiederaufnahme neu erlassenen Bescheides. Die beantragte Wiederaufnahme ermögliche die rechtswidrige Abänderung gemäß § 295 BAO zu korrigieren, weil sonst infolge der für Abgabenbescheide geltenden Bemessungsverjährung dem Rechtsunterworfenen grundsätzlich ein Rechtsverlust drohe (zit. *Ritz*, BAO³, Seite 608 und BMF in: SWK 2004, S 878).

Das Finanzamt wies den Antrag mit Bescheid vom 29. Oktober 2008 als unbegründet ab und begründete dies im Wesentlichen mit dem Vorliegen von grobem Verschulden des Antragstellers an der Nichtgeltendmachung des Wiederaufnahmegrundes innerhalb der gesetzlich normierten Frist von drei Monaten ab Kenntnis des Wiederaufnahmegrundes (§ 303 Abs. 2 BAO). Die Frist sei bereits 1997 ungenützt verstrichen, der Bw müsse sich die Kenntnis des steuerlichen Vertreters von der Nichtigkeit des Feststellungsbescheides, wie sie aus der Berufung gegen den Feststellungsbescheid und aus der Beschwerde an den VwGH klar hervorgehe, zurechnen lassen.

Der Bw erhob dagegen rechtzeitig Berufung und beantragte unter Hinweis auf die bereits vorgelegte Einzelerledigung des BMF,

1. dem Wiederaufnahmeantrag statt zu geben und den Einkommensteuerbescheid für 1989 unter Berücksichtigung des **vor** Betriebsprüfung angesetzten Ergebnisanteils aus seiner Beteiligung an der N zu erlassen;
2. in eventu einen dem neuen Grundlagenbescheid (*Anm.: ein neuer Feststellungsbescheid ist nicht ergangen, eine neue Gewinn tangente nicht aktenkundig*) entsprechenden Einkommensteuerbescheid für 1989 – aus welchem Verfahrenstitel immer – zu erlassen.

Das Finanzamt wies daraufhin den letztgenannten Antrag, den es als einen solche auf Erlassung eines gemäß § 295 Abs 1 BAO abgeleiteten Bescheides wertete, mit Bescheid vom 26. Jänner 2009 als unbegründet ab. In der Begründung führte es aus, dass § 295 Abs. 1 BAO für die Erlassung eines abgeleiteten Bescheides das Vorliegen einer Abänderung, Aufhebung oder Erlassung eines Feststellungsbescheides voraussetze. Die Zurückweisung einer Berufung

gegen einen rechtlich nicht existenten Feststellungsbescheid (nur eine solche liege vor) erfülle diese Voraussetzung nicht.

In der dagegen am 23. Februar 2009 erhobenen Berufung ist zu lesen:

Der Antrag auf Erlassung neuer Bescheide gemäß § 295 BAO werde aufrechterhalten, da gegenständlich bis heute keine neuen rechtswirksamen Feststellungsbescheide (*gemeint*: für 1989, 1990 und 1991) ergangen seien. Entgegen der Auffassung des Finanzamtes sei hier gemäß § 295 BAO vorzugehen, weil auch die nachträgliche bescheidmäßige Erledigung, worin unter Zurückweisung der Berufung gegen den „Feststellungsbescheid“ 1989 dieser als Nichtbescheid qualifiziert wurde, einer Aufhebung dieses Grundlagenbescheides gleich zu setzen sei. Es könne nicht sein, dass gemäß VwGH 93/14/0203 ein von einem Nichtbescheid abgeleiteter Einkommensteuerbescheid zwar rechtswidrig ergangen sei, dieser aber dann nicht gemäß § 295 BAO wieder aufzuheben sei. Diese Auslegung laufe dem Zweck des § 295 BAO zuwider. „Denn hätte ich damals gegen den abgeleiteten Einkommensteuerbescheid berufen, wäre meine Berufung gemäß § 252 BAO abgewiesen worden.“ Auch aus dem Blickwinkel des Rechtsschutzes könne § 295 BAO in verfassungskonformer Interpretation nur so ausgelegt werden, dass er auch im gegenständlichen Fall anzuwenden sei. Das zum Thema ergangene Erkenntnis des VwGH 2006/13/0115 vom 19.12.2007 sei hier nicht anwendbar, weil noch immer kein rechtsgültiger Feststellungsbescheid für 1989 vorliege.

Das Finanzamt legte die Berufungen dem UFS vor, ohne Berufungsvorentscheidungen erlassen zu haben.

Über die Berufungen wurde erwogen:

Sachverhaltsbezogen steht außer Streit, dass der Bw im administrativen Feststellungsverfahren steuerlich vertreten war und dass er sich an dem zur VwGH-Zahl 2002/13/0224 protokollierten Beschwerdeverfahren als einer von zahlreichen Beschwerdeführern beteiligt hatte. In der Beschwerdeschrift vom 12. Dezember 2002 hatte demnach auch er mit ausführlicher Begründung vorgebracht, dass der bekämpfte Grundlagenbescheid nicht rechtswirksam ergangen sei. Aus den Vorbringen des Bw ist ersichtlich, dass er von jedem Verfahrensschritt im Feststellungsverfahren durch die Fa. A. zeitnah informiert worden war, insbesondere vom Ergehen des Feststellungsbescheides (10. Februar 1997), von der dagegen am 17. April 1997 eingebrachten Berufung, von der gegen die abweisende Berufungsentscheidung eingebrachten Beschwerde an den VwGH und vom Zurückweisungsbeschluss des VwGH (27. Februar 2008), letzteres (laut eigenem

Vorbringen) am 1. April 2008. Der streitgegenständliche Wiederaufnahmeantrag wurde am 31. Juli 2008 eingebracht.

Zur Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 1 lit b BAO

wird unter dem Gesichtspunkt der einschlägigen Fristenbestimmungen erwogen:

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

- a) innerhalb des Zeitraumes, bis zu dessen Ablauf die Wiederaufnahme von Amts wegen unter der Annahme einer Verjährungsfrist (§§ 207 bis 209 Abs. 2) von sieben Jahren zulässig wäre, oder
- b) vor dem Ablauf einer Frist von fünf Jahren nach Eintritt der Rechtskraft des das Verfahren abschließenden Bescheides
eingebrachter Antrag gemäß § 303 Abs. 1 BAO zugrunde liegt.

1) Eintritt der Verjährung

Um die Zulässigkeit der Wiederaufnahme des Verfahrens und damit des auf diese Maßnahme gerichteten Antrages beurteilen zu können, ist zunächst zu prüfen, ob Verjährung hinsichtlich der Einkommensteuer für 1989 im Zeitpunkt der Antragstellung bereits eingetreten ist.

Nach § 209 Abs. 3 BAO verjährt das Recht auf Festsetzung einer Abgabe spätestens zehn Jahre nach Entstehung des Abgabenanspruches (§ 4 BAO). Der Abgabenanspruch der veranlagten Einkommensteuer entsteht nach § 4 Abs. 2 lit a Z 2 BAO insbesondere mit Ablauf des Kalenderjahres, für das die Veranlagung vorgenommen wird, soweit nicht der Abgabenanspruch nach § 4 Abs. 2 lit a Z 1 BAO schon früher entstanden ist, oder wenn die Abgabepflicht im Lauf eines Veranlagungszeitraumes erlischt, mit dem Zeitpunkt des Erlöschens der Abgabepflicht.

Bei der veranlagten Einkommensteuer für des Jahres 1989 ist mit Ablauf des Jahres 1999 die absolute Verjährung eingetreten. Am Eintritt der absoluten Verjährung ändert auch der Umstand nichts, dass die absolute Verjährungsfrist erst mit dem Steuerreformgesetz 2005, BGBl I 2004/57 ab 1. Jänner 2005 von fünfzehn auf zehn Jahre verkürzt wurde, trat doch die absolute Verjährung der Einkommensteuer 1989 selbst nach Maßgabe einer fünfzehnjährigen absoluten Verjährungsfrist mit Ablauf des Jahres 2004, somit lange vor Antragstellung, ein.

§ 209a Abs. 1 und Abs. 2 BAO lauten:

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

(2) Hängt eine Abgabenfestsetzung unmittelbar oder mittelbar von der Erledigung einer Berufung oder eines in Abgabenvorschriften vorgesehenen Antrages (§ 85) ab, so steht der

Abgabenfestsetzung 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."

Aus dem Wortlaut dieser Bestimmungen ergibt sich, dass diese den Eintritt der Verjährung nicht verhindern, sondern unter den dort genannten Voraussetzungen eine Abgabenfestsetzung trotz des Eintrittes der Verjährung zulassen.

Für den gegenständlichen Wiederaufnahmeantrag kommt die Bestimmung des § 209a Abs. 2 BAO nicht zur Anwendung, da dieser nicht vor Eintritt der Verjährung eingebracht wurde. Der Umstand, dass allenfalls die Abgabenfestsetzung noch auf Grund anderer noch nicht erledigter Anträge trotz Eintritt der Verjährung zulässig sein könnte, bedeutet nicht, dass die Abgabenfestsetzung auf Grund des gegenständlichen Wiederaufnahmeantrages zulässig sein muss.

Die in einer Einzelerledigung des Bundesministeriums für Finanzen (BMF) aus 2005 vertretene Rechtsansicht, wonach die Wiederaufnahme auch dann zu bewilligen sei, wenn die Bemessungsverjährung der Erlassung eines neuerlichen Änderungsbescheides entgegensteht, kann für den Unabhängigen Finanzsenat ebenso wenig bindend sein wie die vom Bw zitierte Auffassung des BMF, wonach eine beantragte Wiederaufnahme des Verfahrens auch dann zu bewilligen sei, wenn bereits ein nachträglich rechtswirksam ergangener Grundlagenbescheid (notabene gleichen Spruchinhaltes wie der rechtsunwirksam gebliebene) erlassen worden sein sollte, der keine Spruch ändernde Auswirkung auf den zwar rechtswidrig ergangenen, aber rechtskräftig gewordenen Einkommensteuerbescheid hätte. Nach § 6 Abs. 1 des Bundesgesetzes über den unabhängigen Finanzsenat (UFSG) unterliegen nämlich die Mitglieder des UFS bei Besorgung der ihnen nach den Abgabenvorschriften (§ 3 Abs. 3 BAO) zukommenden Aufgaben keinerlei Weisungen. Die Beurteilung der gegenständlichen Rechtsfragen hat anhand der gesetzlichen (insbesondere der Fristen-) Bestimmungen und unter Beachtung ihrer Auslegung durch die Höchstgerichte zu erfolgen.

2) Zulässigkeit einer Wiederaufnahme des Verfahrens nach § 304 lit a BAO:

Für die Bewilligung der Wiederaufnahme (= Wiederaufnahme auf Antrag) sieht § 304 BAO Ausnahmen von der grundsätzlich maßgebenden Befristung durch die Verjährung vor. Die Siebenjahresfrist des § 304 lit a BAO kann unterbrochen (bzw. ab 2005: verlängert) und gehemmt werden. Die absolute Verjährungsfrist (§ 209 Abs. 3 BAO) begrenzt auch die Frist des § 304 lit a BAO (*Ritz*, BAO³, § 304 Tz 5 unter Hinweis auf *Ellinger ua.*, BAO³, § 209 Anm. 20 und § 304 Anm. 2).

Für den gegenständlichen Wiederaufnahmeantrag ist ausschlaggebend, dass er nicht vor Eintritt der absoluten Verjährung, welche mit 31. Dezember 1999 eingetreten ist, eingebracht wurde. Aus diesem Grund ist die Wiederaufnahme des Verfahrens auf Grund des Antrages vom 31. Juli 2008 nach § 304 lit a BAO nicht zulässig.

3) Zulässigkeit einer Wiederaufnahme des Verfahrens nach § 304 lit b BAO:

Bei der Fünfjahresfrist des § 304 lit b BAO ist unter *Rechtskraft* die formelle Rechtskraft zu verstehen (*Ritz*, ÖStZ 1995, 120; *Ellinger ua*, BAO³, § 304 Anm. 5). Diese Frist ist vor allem bedeutsam, wenn die Frist des § 304 lit a BAO im Zeitpunkt der Stellung des Wiederaufnahmeantrages bereits abgelaufen ist (somit insbesondere für nach Ablauf der so genannten absoluten Verjährungsfrist des § 209 Abs. 3 BAO gestellte Wiederaufnahmeanträge).

Im gegenständlichen Fall ist die formelle Rechtskraft des letzten Einkommensteuerbescheides für 1989 vom 4. März 2004 im Jahr 2004 eingetreten. Daraus ergibt sich, dass der nunmehr am 31. Juli. 2008 eingebrachte Wiederaufnahmeantrag innerhalb der Fünfjahresfrist des § 304 lit b BAO eingebracht wurde. Somit erscheint der Antrag auf Verfahrenswiederaufnahme wegen der Durchbrechungswirkung des § 304 lit b BAO grundsätzlich, d.h. wenn nicht andere Gründe dagegen sprechen, noch zulässig; freilich unter der Voraussetzung, dass die Antragsfrist gemäß § 303 Abs. 2 gewahrt wurde. Gerade diese Voraussetzung ist hier nicht erfüllt:

Dem Finanzamt ist zuzustimmen, dass der im Feststellungsverfahren steuerlich vertretene Bw bereits anlässlich der Berufung gegen den Feststellungsbescheid 1989 vom 10.02.1997 Kenntnis von der Nichtigkeit dieses Bescheides hatte und dieses Wissen auch in der 2002 erhobenen VwGH- Beschwerde eindeutig bekundete, ist doch in der Beschwerdeschrift unter anderem auf Seiten 27 - 31 zu lesen:

„1. Ungültiger Bescheidadressat

1.1. Bescheide aus dem Jahr 1997

Die Betriebsprüfung hat 1997 nach Abschluss der abgabenrechtlichen Prüfung für die (Gesellschaft) folgende "Bescheide" erlassen:

- Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Feststellung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb 1989, 1990 und 1991, alle datiert mit 10. Februar 1997
- Bescheide über die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für die Jahre 1989, 1990 und 1991, alle datiert mit 10. Februar 1997

Als **Bescheidadressat** wurde In allen Bescheiden die „N“ (teilweise auch abgekürzt) genannt.

1.2. Berufungsentscheidung vom 28.10.2002

Die Berufungsbehörde hat am 28.10.2002 mit schriftlicher Berufungsentscheidung die Berufung gegen die Bescheide aus dem Jahr 1997 abgewiesen und damit die Bescheide, die aufgrund der Feststellungen der BP ergangen sind, bestätigt. Einzige Änderung gegenüber den Bescheiden über die einheitliche und gesonderte Feststellung vom 10.2.1997 für 1989-1991 besteht darin, dass die Anteile an den Einkünften sowohl in ATS ausgewiesen werden als auch, in einer eigenen Spalte händisch umgerechnet, in EUR.

Der Bescheidadressat stimmt auch in diesem Fall mit der Bezeichnung in den Bescheiden aus 1997 überein, da dieselbe Liste der Beteiligten zur Benennung des Bescheidadressaten verwendet wurde.

Der Bescheid ergeht abermals an die „N“.

1.3. Überprüfung der Bescheideigenschaft

1.3.1. Bescheid bei aufrechten Personengemeinschaften

(es folgen rechtliche Ausführungen zu § 93 Abs. 2 BAO, § 191 Abs. 1 lit c und Abs. 3 lit b BAO, § 97 Abs. 1 BAO, § 101 Abs. 3 BAO samt Hinweisen auf Schrifttum und Rechtsprechung).

Unabdingbarer Bestandteil eines Bescheides sei auch der Spruch als die Willenserklärung der entscheidenden Behörde, worin der Bescheidadressat, d.h. die Person (Personenvereinigung, Personengemeinschaft) zu nennen sei, an die er ergehe.

Gemäß § 191 Abs. 1 lit c BAO hätten Feststellungsbescheide nach § 188 BAO an die Personenvereinigungen ohne eigene Rechtspersönlichkeit zu ergehen, deren Gesellschaftern gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind. Gemäß § 191 Abs. 3 lit b BAO wirkten diese Feststellungsbescheide gegen alle, denen gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind.

Um gegenüber den einzelnen Bescheidadressaten auch wirksam zu werden, bedürfe es der gültigen Zustellung des Bescheides gem. § 97 Abs. 1 BAO. Folglich müsse ein Feststellungsbescheid seinem Adressaten zugestellt sein. Weiters gelte ein Feststellungsbescheid ebenfalls als seinem Adressaten zugestellt, wenn er gemäß § 101 Abs. 3 BAO einer zustellungsbefugten Person zugestellt ist (Zustellfiktion). Mit der Zustellung einer einzigen Ausfertigung an den Zustellbevollmächtigten gelte die Zustellung an alle Mitglieder der Personengemeinschaft bewirkt.

Die Wirkung eines Feststellungsbescheides trete somit nur dann ein, wenn folgende Voraussetzungen kumulativ erfüllt seien:

- gesetzmäßige Bezeichnung des Bescheidadressaten im Spruch des Bescheides (zu dem auch das Adressfeld zählt)
- rechtswirksame Zustellung des Bescheides an den genannten Bescheidadressaten.

Fehle einer dieser genannten Bestandteile, entfalte der erlassene Bescheid keine Rechtswirksamkeit.

Im Falle einer atypisch stillen Beteiligung mehrerer Mitunternehmer am Handelsgewerbe einer Gesellschaft reiche die Bezeichnung des Bescheidadressaten mit „() & atypisch stille Gesellschaft“ zur hinreichenden Bestimmung der Bescheidadressaten nicht aus. Gleiches gelte für den noch weniger bestimmten Zusatz- „und Mitgesell.“. Wie der VwGH im E 2.8.2000, 99/1310014 ausführe, gebe es nämlich nicht eine alle stillen Gesellschafter umfassende Personengemeinschaft, sondern es handle sich um viele voneinander unabhängige stille Gesellschaften zwischen den einzelnen atypisch stillen Gesellschaftern und dem Geschäftsherrn. D.h. auch bei aufrechten stillen Gesellschaftsverhältnissen seien als Bescheidadressat der Geschäftsherr und alle einzelnen stillen Gesellschafter bestimmt zu bezeichnen.

„Da bei den mit Berufung vom 17. April 1997 bekämpften Bescheiden die korrekte Bezeichnung des Bescheidadressaten nicht vorliegt, handelt es sich um so genannte Nicht-Bescheide, die keine Rechtswirkung entfalten.“

1.3.2. Bescheid bei Beendigung von Personengemeinschaften

Differenziert sei der Sachverhalt bei einer beendeten Personenvereinigung zu beurteilen.

Gemäß § 191 Abs. 2 BAO habe ein Feststellungsbescheid für den Fall, dass eine Personenvereinigung ohne eigene Rechtspersönlichkeit zu einem Zeitpunkt, in dem der Bescheid ergeht, nicht mehr besteht, an diejenigen zu ergehen, denen gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind. In ständiger Rechtsprechung des VwGH werde bestätigt, dass ein Feststellungsbescheid nach § 188 BAO, der nach Beendigung der Personengesellschaft an diese ergeht, keine Rechtswirksamkeit entfaltet (VwGH vom 2.8.2000, ZI. 99/13/0014 für GmbH und stille Gesellschaft).

Ein damit vergleichbarer Sachverhalt sei im Beschwerdefall gegeben.

Mit Sacheinlagevertrag vom 27. Juli 1994, (ertragsteuerlich rückwirkend auf den 31.10.1993) haben eine Mehrzahl der stillen Gesellschafter ihre stillen Gesellschaftsanteile im Rahmen

einer Einbringung gemäß Art. 111 UmgrStG in die (Rechtsnachfolgerin) eingebracht. Durch diese Einbringungen seien schon 1994 viele atypisch stille Gesellschafter, welche in den Jahren, die die Feststellungsbescheide betreffen, noch beteiligt waren, ausgeschieden. **„Die Bezeichnung N als Bescheidadressat der geänderten Bescheide im Jahr 1997 ist demzufolge unrichtig und die erlassenen Feststellungsbescheide gehen ins Leere.“**

Zusätzlich sei noch zu beachten, dass in den Jahren ab 1997 laufend atypisch stille Gesellschafter ausgeschieden seien bzw. ihre Anteile verkauft hätten. (Jahre nach dem inkriminierten Feststellungsbescheid des Finanzamtes) seien die letzten atypisch stillen Gesellschafter abgeschichtet und die Mitunternehmerschaft beendet worden.

Um einen rechtsgültigen Bescheid zu erlassen, hätte die Behörde als Bescheidadressaten die einzelnen Mitunternehmer mit ihrer gesetzlichen Bezeichnung anführen müssen, die zum Zeitpunkt der Erlassung des Erstbescheides an der Personengemeinschaft beteiligt gewesen waren. Ein Verweis auf eine der Steuererklärung bzw. dem Betriebsprüfungsbericht beigelegte Liste der einzelnen Mitgesellschafter sei jedenfalls nicht geeignet, einen Ersatz für die fehlerhaft bezeichneten Bescheidadressaten darzustellen. Ein derartiger Bescheid entspreche nicht den Erfordernissen einer behördlichen Ausfertigung, ebenso sei der Verweis auf eine gesonderte Unterlage, die unter anderem eine Aufzählung der Mitgesellschafter enthalte, nicht Bestandteil des Spruches des Bescheides.

Aufgrund der obigen Ausführungen seien die Beschwerdeführer der Ansicht, dass überhaupt keine rechtsgültigen Bescheide im Jahr 1997 auf Basis der Ergebnisse der Betriebsprüfung ergangen seien. Die Behörde habe in ihrer Ausfertigung dem Erfordernis der gesetzmäßigen Adressatenbezeichnung gem. § 93 Abs. 2 BAO nicht entsprochen, da sie ihre Feststellungsbescheide an die „N“ gerichtet habe und nicht an die einzelnen im Feststellungszeitraum beteiligten Gesellschafter. Der Bescheid knüpfe in seiner Benennung des Bescheidadressaten an die firmenrechtlich korrekte Bezeichnung der Erstbescheide an. Insofern habe die Behörde ihre Erledigung an eine -- zwar zu diesem Zeitpunkt grundsätzlich noch existente - Personenvereinigung gerichtet, die jedoch nicht mehr identisch mit der ursprünglich benannten gewesen sei. **„Der Bescheid ist somit nicht an einen im § 191 Abs. 1 lit c BAO genannten Adressaten ergangen.“**

Nach Ansicht der Beschwerdeführer seien daher folgende Bescheide nicht rechtsgültig ergangen:

- Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Feststellung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb 1989, 1990 und 1991, alle datiert mit 10. Februar 1997

- Bescheide über die **einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für** die Jahre **1989**, 1990 und 1991 (*Hervorhebung des UFS*), alle datiert mit 10. Februar 1997.

Mit dieser Argumentation hatten die Beschwerdeführer vor dem VwGH Erfolg.

Damit wäre das Schicksal der Berufung gegen die Ablehnung des Wiederaufnahmeantrages auf Grund der verspäteten Antragstellung (§ 273 Abs. 1 lit b BAO) entschieden: Der Bw als vertretene Partei muss sich nämlich die Kenntnis des Vertreters vom geltend gemachten Wiederaufnahmegrund zurechnen lassen; die Frist gem. § 303 Abs. 2 BAO für einen allenfalls erforderlichen – hier aber gar nicht in Betracht kommenden; dazu weiter unten –

Wiederaufnahmeantrag betreffend Einkommensteuer für 1989

– *drei Monate ab Kenntnis der neu hervor kommenden Tatsache, hier drei Monate ab Zustellung des ‚Feststellungsbescheides‘ 10.02.1997 an den Vertreter des Bw –*

bereits 1997 verstrichen war. Die vom Bw als Wiederaufnahmegrund angesehene Tatsache der Nichtigkeit des Feststellungsbescheides 1989 war ihm bereits mit Bekanntgabe dieses Feststellungsbescheides bekannt und, wie im dagegen erhobenen ordentlichen (17. April 1997) bzw. außerordentlichen Rechtsmittel (12. Dezember 2002) dokumentiert, mit voller Deutlichkeit bewusst. Die rechtliche Beurteilung des Feststellungsbescheides (und der abweisenden Berufungsentscheidung) durch den Bw als einen der Berufungswerber bzw. Beschwerdeführer fand sodann Bestätigung im Zurückweisungsbeschluss des VwGH.

Selbst wenn man – **anders als der UFS** – den Zeitpunkt der Kenntniserlangung betreffend die Nichtigkeit des Feststellungsbescheides vom 10. Februar 1997 mit der Information durch die Fa. A. über den Zurückweisungsbeschluss des VwGH vom 27. Februar 2008 ansetzen wollte, wäre für die Berufung gegen die Ablehnung des Wiederaufnahmeantrages nichts zu gewinnen: Hat doch der Bw den Zeitraum von drei Monaten ab 1. April 2008, welcher jedenfalls vor dem 31. Juli 2008 endete, ungenützt verstreichen lassen.

Der streitgegenständliche Wiederaufnahmeantrag scheitert freilich schon aus dem vorrangig aufzugreifenden Grund seiner Unzulässigkeit (§ 273 Abs. 1 lit a BAO): Dass der Bw darauf verzichtete, den am 9. Oktober 2001 gemäß § 295 Abs. 1 BAO erlassenen Einkommensteuerbescheid 1989, welcher auf einen von ihm bereits davor als nichtig erkannten ‚Feststellungsbescheid‘ gestützt (von diesem ‚abgeleitet‘) war, mit Berufung anzufechten, ist nicht auf mangelnde Kenntnis der Spruchgestaltung des ‚Feststellungsbescheides‘ vom 10. Februar 1997 zurückzuführen. Von einem neu Hervorkommen der Tatsache des Vorliegens eines Nichtbescheides erst mit Bekanntgabe (1. April 2008) des VwGH-Beschlusses vom 27. Februar 2008 über die Zurückweisung der Beschwerde kann jedenfalls keine Rede sein.

Aus welchem Grund der Bw keinen Rechtsbehelf gegen den Einkommensteuerbescheid vom 9. Oktober 2001 einlegte, sei dahin gestellt. Mit seiner hypothetischen Überlegung, wie eine allfällig gegen den Einkommensteuerbescheid vom 9. Oktober 2001 eingebrachte Berufung erledigt worden wäre, befindet er sich in einem Rechtsirrtum: Gerade eine solche Berufung wäre ihm auf Grund seines Wissens (bzw. Wissen Müssens als Vertretener im Feststellungs- und Beschwerdeverfahren) um die zur Nichtigkeit führende Gestaltung des Spruches im ‚Feststellungsbescheid‘ vom 10. Februar 1997 parallel zur ihm auch persönlich mitgeteilten bzw. infolge des steuerlichen Vertretenseins bekannte Berufung gegen diesen Feststellungsbescheid jedenfalls möglich und zumutbar gewesen. Eine Berufung des Bw gegen den Einkommensteuerbescheid 1989 wäre nicht (im Grunde des § 252 BAO) aussichtslos, sondern vielmehr erfolgreich gewesen.

Die Gefahr eines objektiven *Rechtsverlustes* drohte umso weniger, als der Bw auch den von einem anderen Feststellungsbescheid (andere Beteiligung, siehe 1. Absatz dieser Entscheidung, ganz oben) abgeleiteten Einkommensteuerbescheid 1989 vom 4. März 2004 mit Hinweis auf die Nichtigkeit des Feststellungsbescheides vom 10. Februar 1997 erfolgreich hätte bekämpfen können. Der Bw hat in jeder Lage des Verfahrens darauf verzichtet, den ihm zumutbaren Rettungsaufwand zu unternehmen, was ihm auf Grund seiner Kenntnis des Feststellungsbescheides – dokumentiert in den dagegen erhobenen ordentlichen und außerordentlichen Rechtsmitteln – mit der Wirkung zuzurechnen ist, dass er die Folgen unterlassener Rechtsverfolgung bei der Einkommensteuer für 1989 selbst zu tragen hat.

Nimmt ein Abgabepflichtiger wie hier der Bw das ihm zu Gebote stehende Rechtsschutzinstrument der Berufung trotz gegebener Möglichkeit und objektiver Erfolgsaussicht nicht wahr, so dienen andere Aufrollungsinstitute wie § 303 BAO nicht dazu, den versäumten Rechtsbehelf unter einem anderen Verfahrenstitel nachzuholen.

Somit erscheint der Wiederaufnahmeantrag nicht nur außerhalb der dafür vom Gesetz bestimmten Fristen eingebracht, sondern in Spruch entscheidender Weise **unzulässig**. Der UFS hatte daher den angefochtenen Bescheid in eine Zurückweisung gemäß § 273 Abs. 1 lit a BAO abzuändern (VwGH vom 18.11.2008, 2007/15/0067).

Nur nebenher und ohne Spruchrelevanz wird angemerkt, dass der im Wiederaufnahmeantrag des Bw geltend gemachte Wiederaufnahmegrund (Nichtigkeit des Feststellungsbescheides) nach dem zuvor Gesagten in keiner Lage des Verfahrens betreffend Einkommensteuer für 1989 eine erst nach eingetretener Bescheidrechtskraft neu hervorgekommene Tatsache war und somit in Wahrheit niemals vorlag: Denn die Nichtigkeit des ‚Feststellungsbescheides‘ 1989 vom 10.02.1997 war dem Bw bereits vor rechtswirksamer Zustellung der bei Erlassung und allfälliger Bekämpfung nach jeder Richtung hin

abänderbaren Einkommensteuerbescheide 1989 vom 9. Oktober 2001 sowie vom 4. März 2004 bekannt: Bei einer materiellen Erledigung des Wiederaufnahmeantrages (nur denkbar bei unverschuldet drohendem Rechtsverlust wegen objektiver Rechtsbehelfsverweigerung und bei Einhaltung in Betracht kommender Antragsfristen) wäre dieser bereits mangels Erfüllung der Tatbestandsvoraussetzungen des § 303 Abs. 1 lit b BAO als unbegründet abzuweisen gewesen.

Zum Antrag auf Erlassung eines Einkommensteuerbescheides gemäß § 295 BAO:

Der Antrag des Bw erweist sich als unbegründet, weil eine Abänderung des in Rechtskraft erwachsenen Einkommensteuerbescheides vom 4. März 2004 mangels Erlassung, Aufhebung oder Abänderung eines Grundlagenbescheides für 1989 nicht in Betracht kam. Ein neuer abgeleiteter Einkommensteuerbescheid durfte nicht erlassen werden. Durch die Bestätigung des bekämpften Abweisungsbescheides (anstelle von Aufhebung des angefochtenen Bescheides und Zurückweisung des Antrages iSd § 273 Abs. 1 lit a BAO) wird der Bw im Recht auf Wahrung seines Rechtsschutzinteresses nicht verletzt.

Wien, am 18. Mai 2009