

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Dr. Scholler & Partner Wirtschaftstreuhand GmbH., 1060 Wien, Schmalzhofgasse 4, vom 23. September 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Hollabrunn Korneuburg Tulln vom 20. August 2008 betreffend Zurückweisung eines Antrages auf Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Einkommensteuer für 1995 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

A) Mit Schreiben vom 8. August 2008 wurde seitens des Berufungswerbers (= Bw.) ein Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO gestellt. Die beantragte Wiederaufnahme betreffe nachfolgenden Bescheid: "gem. **"295 BAO abgeänderte Einkommensteuerbescheid 1995 ausgestellt am 02.07.2003"**".

"Wiederaufnahmegrund

Mit Bescheid vom 25. März 2008 wurde festgestellt, dass der dem oben genannten Einkommensteuerbescheid 1995 zugrunde liegende Bescheid gem. § 188 BAO vom 12. Juli 2000 mangels gültigem Bescheidadressaten der Bescheidcharakter fehlt und dieser somit keine normative Kraft entfalten konnte. Es handelt sich um einen Nichtbescheid (VwGH 29.09.1997, 93/170042). "

Die Qualifizierung des Grundlagenbescheides als Nichtbescheid stelle eine neu hervorgekommene Tatsache im Sinn 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 den Bescheidcharakter verfügt habe, so könne diese Tatsache im Verhältnis zum Rechtsunterworfenen nur als "neu hervorgekommen" gelten. Die Wiederaufnahmewerberin treffe kein grobes Verschulden an der Nichtgeltendmachung dieses Umstandes. Die oben beschriebene Rechtsansicht werde durch die Erledigung des Bundesministeriums für Finanzen vom 28. Oktober 2005 geteilt (siehe beiliegende Kopie).

Zur Begründung wird unter I. "Sachverhalt" Folgendes ausgeführt:

Grundlagenbescheid:

Aufgrund einer Betriebsprüfung habe das Finanzamt 9/18/19 Klosterneuburg am 12. Juli 2000 einen Bescheid gemäß § 188 BAO an die "MDS GmbH. & Stille" erlassen, wobei hinsichtlich des Jahres 1995 eine abweichende Feststellung gegenüber dem ursprünglichen Grundlagenbescheid vor der Betriebsprüfung getroffen worden sei. Gegen den Bescheid vom 12. Juli 2000 sei fristgerecht das Rechtsmittel der Berufung erhoben worden.

Der unabhängige Finanzsenat habe am 25. März 2008 entschieden, dass der Bescheid vom 12. Juli 2000 mangels wirksamer Zustellung nicht erlassen worden sei (Nichtbescheid). Das für die "MDS GmbH. & Stille" zuständige Finanzamt habe bis dato darauf nicht reagiert.

Abgeleiteter Bescheid/Einkommensteuerbescheid 1995:

Aufgrund des vorhin erwähnten Nichtbescheides – erlassen durch das Finanzamt Wien 9/18/19 Klosterneuburg – sei der ursprüngliche Einkommensteuerbescheid 1995 der Bw. gemäß § 295 BAO durch den vorliegenden Einkommensteuerbescheid 1995 vom 27. Juli 2000 ersetzt worden. Daraus habe eine Einkommensteuernachzahlung resultiert.

Die vorgenommene Abänderung des Einkommensteuerbescheides gemäß § 295 BAO (vom 27. Juli 2000) sei auf der Basis eines Nichtbescheides erfolgt und entspreche damit nicht den gesetzlichen Bestimmungen.

Unter II. "Rechtliche Beurteilung" wird Folgendes ausgeführt:

An einer Wiederaufnahme des Verfahrens 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 ein Nichtbescheid sei. Damit habe jedoch der Abänderung ein tauglicher Feststellungsbescheid gefehlt. Da der abgeleitete Einkommensteuerbescheid vom 26. Juli 2000 rechtswidrig erlassen worden sei, und auch ein nachträglich rechtswirksam erlassener Grundlagenbescheid diesen Mangel nicht

heile (siehe VwGH 93/14/0203), sei dem Wiederaufnahmeantrag stattzugeben. Da der Rechtszustand herzustellen sei, der ohne Abänderung gemäß § 295 BAO vorgelegen sei, sei der Einkommensteuerbescheid in der Fassung des ursprünglichen Einkommensteuerbescheides vom 16. April 1997 zu erlassen.

Das dem Wiederaufnahmeantrag beigelegte Schreiben des BMF vom 28. Oktober 2005, adressiert an die TPA Horwath Wirtschaftstreuhand- und Steuerberatungsges.mbH. (kurz: TPA), hat den nachstehenden Wortlaut:

"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 (zB "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 Wiederaufnahmswerber 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."

B) Mit **Bescheid** vom 20. August 2008 hat das Finanzamt den Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Einkommensteuer für 1995 vom Finanzamt **zurückgewiesen**, weil die Eingabe nicht fristgerecht eingebracht worden sei. Begründend wurde ausgeführt:

Gemäß § 303 Abs. 2 BAO sei der Antrag auf Wiederaufnahme gemäß Abs.1 leg. cit. binnen einer Frist von drei Monaten ab nachweislicher Kenntnisserlangung des Antragstellers vom

Wiederaufnahmsgrund einzubringen, wobei die Kenntnis des Parteienvertreters ausreiche (Stoll, 2915).

Im gegenständlichen Fall sei bereits mit Bescheid vom 25. März 2008 festgestellt worden, dass der dem Einkommensteuerbescheid 2005 zugrunde liegende Bescheid 1995 vom 12. Juli 2000 der Bescheidcharakter fehlt. Dieser Umstand werde nunmehr als einziger Wiederaufnahmsgrund geltend gemacht. Somit habe die erwähnte Frist des § 303 Abs. 2 leg. cit. mit spätestens Ende März 2008 zu laufen begonnen und sei zum Zeitpunkt des Einbringens des verfahrensgegenständlichen Antrag auf Wiederaufnahme bereits abgelaufen gewesen, weshalb dieser spruchgemäß wegen Verspätung zurückzuweisen gewesen sei (Ritz, BAO³, 943).

C) Mit Schreiben vom 23. September 2008 wurde seitens der Bw. gegen den Zurückweisungsbescheid vom 20. August 2008 **Berufung** erhoben. Zur Begründung wurde Folgendes ausgeführt:

Gemäß § 303 Abs. 2 BAO sei der Antrag auf Wiederaufnahme 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. Da die Feststellung mit Bescheid vom 25. März 2008 weder den Wohnsitzfinanzämtern der Mitunternehmer noch den Mitunternehmern selbst zugestellt worden sei, habe die Bw. erst durch den Steuerberater der Mitunternehmerschaft im Juli 2008 von dem Wiederaufnahmsgrund Kenntnis erlangt. Die Frist zur Einbringung des Antrages auf Wiederaufnahme des Verfahrens sei daher noch nicht abgelaufen gewesen.

Über die Berufung wurde erwogen:

§ 303 Abs. 1 und 2 der BAO lauten:

"(1) Dem Antrag einer Partei auf Wiederaufnahme eines durch Bescheid abgeschlossenen Verfahrens ist stattzugeben, wenn ein Rechtsmittel gegen den Bescheid nicht oder nicht mehr zulässig ist und

a) der Bescheid durch Fälschung einer Urkunde, falsches Zeugnis oder eine andere gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonstwie erschlichen worden ist, oder

b) Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im abgeschlossenen Verfahren ohne grobes Verschulden der Partei nicht geltend gemacht werden konnten, oder

c) der Bescheid von Vorfragen abhängig war und nachträglich über eine solche Vorfrage von der hiefür zuständigen Behörde (Gericht) in wesentlichen Punkten anders entschieden wurde und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

(2) Der Antrag auf Wiederaufnahme gemäß Abs. 1 ist binnen einer Frist von drei Monaten von dem Zeitpunkt an, in dem der Antragsteller nachweislich von dem Wiederaufnahmsgrund Kenntnis erlangt hat, bei der Abgabenbehörde einzubringen, die im abgeschlossenen Verfahren den Bescheid in erster Instanz erlassen hat."

Gemäß § 81 Abs. 6 BAO bleibt die bei Beendigung der Personenvereinigung (Personengemeinschaft) bestehende Vertretungsbefugnis, sofern dem nicht andere Rechtsvorschriften entgegenstehen, insoweit und solange aufrecht, als nicht von einem der zuletzt beteiligt gewesenen Gesellschafter (Mitglieder) oder der vertretungsbefugten Person dagegen Widerspruch erhoben wird.

Für schriftliche Ausfertigungen, die nach Beendigung einer Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit ergehen, gilt gemäß § 81 Abs. 7 BAO die nach § 81 Abs. 6 BAO vertretungsbefugte Person auch als Zustellungsbevollmächtigter der ehemaligen Gesellschafter (Mitglieder), sofern ein solcher nicht eigens namhaft gemacht wurde.

Vertretungsbefugnisse nach § 81 Abs. 6 und 7 BAO bleiben gemäß § 81 Abs. 8 BAO auch für ausgeschiedene Gesellschafter (Mitglieder) von Personenvereinigungen (Personengemeinschaften) ohne eigene Rechtspersönlichkeit hinsichtlich der vor dem Ausscheiden gelegenen Zeiträume und Zeitpunkte betreffenden Maßnahmen bestehen, solange dem nicht von Seiten des ausgeschiedenen Gesellschafters (Mitglieds) oder der

vertretungsbefugten Person widersprochen wird. Im Fall der Bw. ist ein solcher Widerspruch nicht aktenkundig.

Aus dieser Rechtslage ergibt sich, dass die Steuer- und Wirtschaftsberatungsgesellschaft mbH., 1090 Wien, Ferstelgasse 6/7, welcher der im Wiederaufnahmeantrag angeführte Bescheid des Unabhängigen Finanzsenates vom 25. März 2008 – gerichtet an die H. Ges. mbH. als Rechtsnachfolgerin der MDS Ges. mbH. und ehemals stille Mitgesellschafter – zugestellt wurde, für die Berufungswerberin zumindest in den Angelegenheiten des Feststellungsverfahrens gemäß § 188 BAO betreffend das Jahr 1995 vertretungsbefugt war.

Der Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens ist gemäß § 303 Abs. 2 BAO binnen einer Frist von drei Monaten einzubringen. Diese "subjektive Frist" berechnet sich von dem Zeitpunkt an, in dem der Antragsteller nachweislich Kenntnis von den Tatsachen erlangt hat, die den Wiederaufnahmsgrund bilden. Die Frist von drei Monaten beginnt somit mit Kenntnis des Wiederaufnahmsgrundes, nicht erst mit dessen Beweisbarkeit. Hinsichtlich der Kenntnis der Wiederaufnahmsgründe muss sich die vertretene Partei Kenntnisse des Vertreters zurechnen lassen (Vgl. *Stoll*, BAO, 2915).

Demnach ist die Frist des § 303 Abs. 2 BAO nicht erst ab Kenntnisnahme des Wiederaufnahmsgrundes durch die Berufungswerberin, sondern bereits ab Kenntnisnahme durch die Steuer- und Wirtschaftsberatungsgesellschaft mbH., 1090 Wien, Ferstelgasse 6/7 zu berechnen. Da mit Zustellung des Bescheides des Unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Wien, Senat 15, vom 25. März 2008, GZ. RV/0732-W/08 am 28. März 2008 der von der Berufungswerberin behauptete Wiederaufnahmsgrund erstmals dem im Feststellungsverfahren befugten Vertreter der Berufungswerberin nachweislich zur Kenntnis gebracht wurde, ist dieser Tag als Beginn der Antragsfrist nach § 303 Abs. 2 BAO anzusetzen. Die Antragsfrist nach § 303 Abs. 2 BAO ist somit am 28. Juni 2008 abgelaufen. Der gegenständliche Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Einkommensteuer für das Jahr 1995 vom 8. August 2008 war somit verspätet.

Die schriftliche, unter Abschnitt A) ausgeführte Auskunft des Bundesministeriums für Finanzen an die TPA ist für den Unabhängigen Finanzsenat weder bindend noch bezieht sie sich auf die hier relevante Verspätung.

Damit war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 24. Juli 2009