



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vom 1. Oktober 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Amstetten Melk Scheibbs vom 24. September 2008 betreffend Abweisung eines Antrags auf Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 1989 entschieden:

Der bekämpfte Bescheid wird insofern abgeändert, als der Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens zurückgewiesen wird.

Entscheidungsgründe

Mit Schriftsatz vom 22.7.2008 beantragte der Berufungswerber (Bw) die Wiederaufnahme des mit (gemäß § 295 BAO geänderten) Bescheid vom 2.5.1997 abgeschlossenen Verfahrens betreffend Einkommensteuer 1989. Mit Bescheid des Finanzamtes (FA) vom 7.5.2008 sei festgestellt worden, dass der dem genannten Einkommensteuerbescheid zu Grunde liegende Feststellungsbescheid des FA vom 10.2.1997 mangels gültigem Bescheidaddressaten der Bescheidcharakter fehle: es handle sich um einen Nichtbescheid. Die Qualifizierung des Grundlagenbescheides als Nichtbescheid stelle eine neu hervorgekommene Tatsache iSd § 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.

Weiters wurde vorgebracht, mit Grundlagenbescheid für das Jahr 1989 vom 28.3.1991 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 XY GmbH und Mitgesellschafter erlassen, wobei hinsichtlich des Jahres 1989 eine abweichende Feststellung gegenüber dem Grundlagenbescheid vom 28.3.1991 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. Mit Bescheiddatum vom 7.5.2008 habe die Finanzverwaltung zur Steuernummer 123/456 einen Zurückweisungsbescheid zur Berufung vom 17.4.1997 erlassen.

Der nunmehr vorliegende Zurückweisungsbescheid des FA für den 6., 7. und 15. Bezirk habe den Grundlagenbescheid 1989 vom 10.2.1997 – mangels gültigem Bescheidadressaten – zu einem Nichtbescheid erklärt 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 10.2.1997 ersetzt worden.

Aus der Nichtanerkennung der Ergebniszueweisung für das Jahr 1989 der atypisch stillen Beteiligung auf Ebene des abgeleiteten Bescheides resultierten Einkommensteuernachzahlungen.

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 rechtswidrig erlassen worden sei und auch ein nachträglich rechtswirksam erlassener Grundlagenbescheid diesen Mangel nicht heile, sei dem Wiederaufnahmeantrag stattzugeben. Da der Rechtszustand herzustellen sei, der ohne Abänderung gemäß § 295 BAO vorgelegen sei, sei der Einkommensteuerbescheid idF des ursprünglichen Einkommensteuerbescheides zu erlassen.

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

Zur Verjährung weise der Bw darauf hin, dass abgeleitete Abgabenbescheide – im Gegensatz zu Feststellungsbescheiden – der Verjährung unterlägen und damit dem Rechtsunterworfenen grundsätzlich ein Rechtsverlust drohe.

Die beantragte Wiederaufnahme ermögliche dem Steuerpflichtigen, seine Ansprüche innerhalb der Verjährung geltend zu machen.

Das FA erließ am 24.9.2008 einen Bescheid, mit dem der Antrag des Bw auf Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO betreffend Einkommensteuer 1989 abgewiesen wurde. In der Begründung wurde ausgeführt, der Antrag sei abzuweisen gewesen, da der Abgabenanspruch für das Jahr 1989 absolut verjährt sei und der Wiederaufnahmsantrag nicht vor Ablauf von 5 Jahren nach Eintritt der Rechtskraft des das Verfahren abschließenden Bescheides eingebracht worden sei.

In der rechtzeitig eingebrachten Berufung wurde iW vorgebracht,

- Verjährung sei nicht eingetreten, da die einheitlich und gesonderte Feststellungserklärung 1989 nie bescheidmäßig erledigt worden sei.

Grund für die nichtigen Bescheide seien Fehler in der Adressierung gewesen; es seien bereits (beispielhaft mit Namen und Adresse genannte) verstorbene Personen angeführt worden, so auch schon im Feststellungsbescheid vom 28.3.1991. Auch dieser Bescheid sei daher als Nichtbescheid zu qualifizieren. Daher sei die für die Beteiligung des Bw abgegebene einheitlich und gesonderte Feststellungserklärung vom 28.3.1990 nicht bescheidmäßig veranlagt worden. Somit könne hinsichtlich des Jahres 1989 keine Verjährung eingetreten sein, weil gemäß § 209a Abs 2 BAO die Einkommensteuerveranlagung des Bw mittelbar von der Erledigung der abgegebenen einheitlich und gesonderten Feststellungserklärung abhänge.

- Verjährung sei nicht eingetreten, da die Einkommensteuerveranlagung 1989 von einem Rechtsmittelverfahren abhängig sei.

Selbst wenn man den Bescheid vom 28.3.1991 nicht als nichtigen Bescheid qualifizieren würde, könnte hinsichtlich des Einkommensteuerbescheides 1989 keine Verjährung eingetreten sein. Denn dann müsste die Behörde auf Grund der Zurückweisungsbescheide gemäß § 295 BAO einen neuen abgeleiteten Bescheid erlassen, da sie ja den abgeleiteten Bescheid rechtswidrig auf Grund eines Nichtbescheides neu erlassen hätte. Als zwingendes Ergebnis des Rechtsmittelverfahrens gegen die nichtigen Bescheide wären somit neue abgeleitete Bescheide zu erlassen. Auch aus diesem Grund könne gemäß § 209a BAO keine Verjährung eingetreten sein, da der Einkommensteuerbescheid 1989 indirekt von der Erledigung der Berufung abhängig gewesen sei. Jede andere Auslegung der §§ 295 bzw § 209a BAO wäre denkunmöglich, denn es könne nicht sein, dass auf Grund von Fehlern, die die Finanzverwaltung zu vertreten habe (nämlich die Erlassung von Nichtbescheiden), auf die

die Steuerpflichtigen im Rahmen des Berufungsverfahrens sogar aufmerksam gemacht hätten und auf Grund des langen Rechtsmittelverfahrens Verjährung zu Lasten des Steuerpflichtigen eintrete. Aus diesem Grund beantrage der Bw auch ausdrücklich, einen abgeleiteten Bescheid zu erlassen, der den Rechtszustand wiederherstelle, der vor Erlassung des rechtswidrigen abgeleiteten (weil von einem nichtigen Bescheid abgeleitet) Bescheides bestanden habe.

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 ver-

tretenen 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 eingegbracht.

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

Bereits im Verwaltungsgerichtshofverfahren ABC 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 eingebbracht 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 22. April 2013