



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des AB, vom 17. September 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Grieskirchen Wels vom 28. August 2008 betreffend Zurückweisung eines Antrages auf Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die Einkommensteuer 1989 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (in der Folge kurz Bw) erzielte im **streitgegenständlichen Veranlagungsjahr 1989** als einer von 976 atypisch stillen Beteiligten der Fa. MIS Leasing- und Beteiligungs GmbH und Mitgesellschafter (in der Folge kurz M-GmbH und Mitges.) Einkünfte aus Gewerbebetrieb. An dieser Mitunternehmerschaft war auch die C GmbH beteiligt. Rückwirkend zum 31. Oktober 1993 wurden die Gesellschaftsanteile der meisten Mitunternehmer der M-GmbH und Mitges. nach Umwandlung der C GmbH in eine AG in die C AG eingebracht. Die Möglichkeit zur Kündigung der einzelnen atypischen stillen Beteiligungen bestand erstmals zum 30. April 1997. Ab dem 30. April 1997 erfolgten laufend Kündigungen von einzelnen Mitgesellschaftern. Zum 30. April 2000 wurden die letzten Mitunternehmer gekündigt und die Mitunternehmerschaft gekündigt.

Mit **Bescheid gemäß § 188 BAO vom 24. Mai 1991** wurden die Einkünfte der M-GmbH und Mitges. **für das Jahr 1989** vom Finanzamt Wien 6/7/15 erklärungsgemäß (hohe Verluste) einheitlich und gesondert festgestellt. Auf Grund einer Betriebsprüfung betreffend

die Jahre 1989 bis 1991 erließ das Finanzamt Wien 6/7/15 am **10. Februar 1997** ua. einen **neuen Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO für das Jahr 1989**, in dem der zugewiesene Verlust wesentlich vermindert wurde. Das Finanzamt Wien 6/7/15 richtete diese Erledigung an die C AG RNF der MIS Leasing- und Beteiligungs GmbH und Mitgesellschafter. Im **gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderten Einkommensteuerbescheid 1989 vom 5. Juni 1997** (lt. Antrag vom 12 August 2008) wurde dieses Ergebnis laut geänderter Mitteilung vom Wohnsitzfinanzamt des Bw verarbeitet und die Einkünfte aus Gewerbebetrieb entsprechend angepasst.

Die **gegen den Feststellungsbescheid 1989** des Finanzamtes Wien 6/7/15 erhobene **Berufung** wurde mit **Berufungsentscheidung** vom 28. Oktober 2002 als unbegründet abgewiesen.

Dagegen wurde von allen Beteiligten (der Bw als Nummer xxx) der C AG RNF der MIS Leasing- und Beteiligungs GmbH und Mitgesellschafter am **12. Dezember 2002**

**Beschwerde beim Verwaltungsgerichtshof erhoben (VwGH Zl. 2002/13/0225)**. In der Beschwerde (S 26) machte der ausgewiesene Vertreter (ua.) des Bw auch die Rechtsunwirksamkeit der Bescheide aus dem Jahr 1997 unter Nennung auch des Bescheides über die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für das Jahr 1989 vom 10. Februar 1997 wegen Nennung eines unrichtigen Bescheidadressaten geltend:

In der Beschwerde (S 28) wird darauf hingewiesen, dass ein Feststellungsbescheid nach § 188 BAO, der nach Beendigung der Personengesellschaft an diese ergeht keine Rechtswirksamkeit entfaltet (Hinweis auf VwGH 02.08.2000, 99/13/0014, betreffend GmbH und stille Gesellschaft) und der gegenständliche Fall wegen Ausscheidens vieler atypisch stiller Beteiligter im Jahr 1994 vergleichbar sei. In der Beschwerde (S 29) wird geltend gemacht, dass sich der Feststellungsbescheid 1989 nicht an die einzelnen im Feststellungszeitraum beteiligten Gesellschafter gerichtet hat und deshalb nicht wirksam geworden ist (neuerlicher Hinweis auf VwGH 02.08.2000, 99/1370014).

Obige Sachverhaltsfeststellungen sind der genannten Verwaltungsgerichtshofbeschwerde vom 12. Dezember 2002, 2002/13/0225, und den Schriftsätzen der beiden Parteien des gegenständlichen Berufungsverfahrens entnommen.

Mit **Schriftsatz vom 12. August 2008** beantragte der Bw mit folgender Begründung die **Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO** bezüglich des "gem. § 295 BAO abgeänderten Einkommensteuerbescheides 1989:

**"Wiederaufnahmegrund:**

*Mit Bescheid vom 07.05.2008 - eingelangt am 14.05.2008 - wurde festgestellt, dass der dem oben genannten Einkommensteuerbescheid 1989 zugrunde liegende Bescheid gem. § 188 BAO vom 10.02.1997 mangels gültigem Bescheidadressaten der Bescheidcharakter fehlt und*

dieser somit keine normative Kraft entfalten konnte. Es handelt sich um einen Nichtbescheid (VwGH 29.09.1997, 93/17/0042).

Die Qualifizierung des Grundlagenbescheides als Nichtbescheid stellt eine **neu hervorgekommene Tatsache** im Sinne des § 303 Abs. 1 lit. b BAO dar und ist als **tauglicher Wiederaufnahmegrund** zu qualifizieren. Wenn selbst der bescheiderlassenden Behörde die Tatsache nicht bekannt war, dass der Grundlagenbescheid nicht über Bescheidcharakter verfügte, so kann diese Tatsache im Verhältnis zum Rechtsunterworfenen nur als "neu hervorgekommen" gelten. Den Wiederaufnahmewerber trifft kein grobes Verschulden an der Nichtgeltendmachung dieses Umstandes.

Die oben beschriebene Rechtsansicht wird durch die Erledigung des Bundesministeriums für Finanzen vom 28. Oktober 2005 geteilt. Siehe beiliegende Kopie der Erledigung.

Weiters weise ich darauf hin, dass die Wiederaufnahme des rechtskräftigen Verfahrens zu einem abgeänderten Einkommensteuerbescheid 1989 führt."

In der **Begründung** führte der Bw aus, dass seine anteiligen Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit **Grundlagenbescheid** für das Jahr 1989, datiert mit 24. Mai 1991, festgestellt und ihm zugewiesen worden seien.

1993 habe eine Betriebsprüfung für den Zeitraum 1989 bis 1991 begonnen, die bis 18. Juni 1996 angedauert habe (Bericht vom 20. September 1996). Das Finanzamt habe am 10. Februar 1997 - eingelangt am 19. März 1997 - einen Bescheid gemäß § 188 BAO an die C AG RNF der MIS Leasing- und Beteiligungs GmbH und Mitgesellschafter erlassen, wobei hinsichtlich des Jahres 1989 eine abweichende Feststellung gegenüber dem ursprünglichen Grundlagenbescheid getroffen worden sei.

Gegen diesen Bescheid sei zeitgerecht Berufung erhoben worden, die mit Berufungsentscheidung vom 28. Oktober 2002 als unbegründet abgewiesen worden sei. Gegen diese Erledigung der Finanzlandesdirektion sei am 12. Dezember 2002 Beschwerde beim Verwaltungsgerichtshof erhoben worden.

Der Bw setzte in der Begründung des Wiederaufnahmeantrages sinngemäß wie folgt fort: Der Verwaltungsgerichtshof habe mit Beschluss vom 27. Februar 2008 - eingelangt am 13. März 2008 - die Beschwerde zurückgewiesen.

Mit Bescheiddatum vom 7. Mai 2008 habe die Finanzverwaltung einen Zurückweisungsbescheid zur Berufung vom 17. April 1997 erlassen, wobei dieser Zurückweisungsbescheid des Finanzamtes Wien 6/7/15 den Grundlagenbescheid 1989 vom 10. Februar 1997 - mangels gültigem Bescheidadressaten - zu einem Nichtbescheid erklärt und die Berufung als unzulässig zurückgewiesen habe.

Aufgrund des erwähnten Nichtbescheides - erlassen durch das Finanzamt Wien 6/7/15 - wäre der ursprüngliche Einkommensteuerbescheid 1989 des Bw's gemäß § 295 BAO durch den

*vorliegenden Einkommensteuerbescheid 1989 vom 10. Februar 1997 (Zusatz der Rechtsmittelbehörde: gemeint wohl 5. Juni 1997) ersetzt worden.*

***Die vorgenommene Abänderung des Einkommensteuerbescheides 1989 wäre auf Basis eines Nichtbescheides erfolgt und entspreche damit nicht den gesetzlichen Bestimmungen.***

*Sein rechtliches Interesse an der Wiederaufnahme begründete der Bw damit, dass es für die Abänderung an einem tauglichen Feststellungsbescheid gefehlt habe. Da der abgeleitete Einkommensteuerbescheid 1989 somit rechtswidrig erlassen worden sei und auch ein nachträglich rechtswirksam erlassener Grundlagenbescheid diesen Mangel nicht heilen könne, sei dem Wiederaufnahmeantrag stattzugeben. Da der Rechtszustand herzustellen sei, der ohne Abänderung gemäß § 295 BAO vorgelegen habe, sei der Einkommensteuerbescheid in der Fassung des ursprünglichen Einkommensteuerbescheides zu erlassen. Diese Neuerlassung sei auch dann zwingend, wenn zu diesem Zeitpunkt bereits ein rechtswirksam erlassener Grundlagenbescheid vorliege, der im Ergebnis dem abgeänderten Einkommensteuerbescheid entspreche. Verfahrensrechtlich berechtige dieser neue Grundlagenbescheid nämlich nicht zur Abänderung des aufgrund der Wiederaufnahme neu erlassenen Bescheides.*

*Die Wiederaufnahme ermögliche diese rechtswidrige Abänderung zu korrigieren.*

*Hinsichtlich der **Verjährung** wies der Bw darauf hin, dass abgeleitete Abgabenbescheide im Gegensatz zu Feststellungsbescheiden der Verjährung unterlägen und damit dem Rechtsunterworfenen ein Rechtsverlust drohe.*

Dem Wiederaufnahmeantrag wurde eine **Anfragebeantwortung** des Bundesministeriums für Finanzen vom 28. Oktober 2005 beigelegt, wonach eine Bescheidänderung gemäß § 295 Abs. 1 BAO die Erlassung eines Grundlagenbescheides voraussetze. Ergehe ein solcher nicht, könne diese Rechtswidrigkeit auch im Rahmen eines Wiederaufnahmeantrages geltend gemacht werden. Der Bewilligung der Wiederaufnahme stehe die Bemessungsverjährung nicht entgegen.

Mit **Bescheid vom 28. August 2008** wurde der Antrag vom 12. August 2008 auf Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 1 BAO vom Finanzamt mit folgender Begründung als nicht fristgerecht eingebracht **zurückgewiesen**.

Der zu Grunde liegende Abgabenanspruch für das Jahr 1989 sei mittlerweile absolut verjährt. Entgegen der im dem Antrag angeschlossenen Auskunftsschreiben des BMF/Dr. Ritz vom 28. Oktober 2005 geäußerten Rechtsansicht sei die Wiederaufnahme im gegenständlichen Fall deshalb nicht mehr zulässig, weil der Antrag nicht rechtzeitig, dh. innerhalb von fünf Jahren nach Rechtskraft des Einkommensteuerbescheides eingebracht worden sei.

Mit **Schriftsatz vom 17. September 2008** (der auch einen Antrag auf Erlassung eines abgeleiteten Bescheides gemäß § 295 BAO enthielt) erhob der Abgabepflichtige im

Wesentlichen mit folgender Begründung **Berufung gegen den Zurückweisungsbescheid vom 28. August 2008:**

*Nach Ansicht des Bw's hätte **1) keine Verjährung eintreten können, da die einheitlich und gesonderte Feststellungserklärung 1989 nie bescheidmäßig erledigt worden sei.***

*Grund für die nichtigen Bescheide seien Fehler in der Adressierung gewesen, insbesondere seien im Feststellungsbescheid bereits verstorbene Personen angeführt gewesen. Zu beachten sei, dass auch im Bescheid vom 24. Mai 1991 verstorbene Personen (Anmerkung der Berufungsbehörde: Der Bw führte vier Beteiligte an) angeführt worden seien.*

*Somit sei nach der Judikatur des VwGH auch dieser Bescheid als Nichtbescheid zu qualifizieren. Aus seinen Ausführungen sei ersichtlich, dass mit Erklärung vom 27. September 1990 für seine Beteiligung eine einheitlich und gesonderte Feststellungserklärung abgegeben, aber diese bis zum heutigen Tage nicht bescheidmäßig erledigt worden sei.*

*Es könne daher hinsichtlich des Jahres 1989 keine Verjährung eingetreten sein, weil gemäß **§ 209a Abs. 2 BAO** seine Einkommensteuerveranlagung mittelbar von der Erledigung der abgegebenen einheitlich und gesonderten Feststellungserklärung abhängt (Hinweis auf Ellinger-Iro-Kramer-Sutter-Urtz in Bundesabgabenordnung zu § 209a BAO Anm. 11; Ritz BAO § 209a Rz 7).*

*Aus Gründen der Übersichtlichkeit führte der Bw die wesentlichen Daten nochmals tabellarisch an:*

1991	<i>Einheitlich und gesonderte Feststellungserklärung für 1989 vom 24.05.1991</i>
1997	<i>Wiederaufnahme des Verfahrens 1989 und neuer einheitlich und gesonderter Feststellungsbescheid vom 10.2.1997</i>
	<i>Berufung gegen diese Bescheide vom 17.4. 1997</i>
	<i>Einkommensteuerbescheid vom .5.6.1997</i>
2002	Berufungsentscheidung vom 28.10.2002 der Finanzlandesdirektion Wien
	Fristgerechte Einreichung einer VwGH Beschwerde am 12.12.2002
2008	Mit 27.2.2008 Zurückweisung der VwGH Beschwerde, da die Erledigung der Finanzlandesdirektion als nichtiger Bescheid zu qualifizieren ist
	Mit 7.5.2008 Zurückweisung der Berufung vom 17.4.1997, da auch der Bescheid des Finanzamtes als nichtiger Bescheid zu qualifizieren ist
	Mit 12.8.2008 Wiederaufnahmeantrag

*Zu seiner Ansicht, dass **2) keine Verjährung eintreten habe können, weil die Einkommensteuerveranlagung 1989 von einem Rechtsmittelverfahren abhängig sei**, führte der Bw Folgendes aus:*

*Selbst wenn man den Bescheid vom 24. Mai 1991 nicht als nichtig qualifizieren würde, habe hinsichtlich des Einkommensteuerbescheides 1989 keine Verjährung eintreten können. Denn dann hätte die Behörde aufgrund der Zurückweisungsbescheide gemäß § 295 BAO einen neuen abgeleiteten Bescheid erlassen müssen, da sie ja den abgeleiteten Bescheid rechtswidrig aufgrund 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, weil der Einkommensteuerbescheid 1989 des Bw somit indirekt von der Erledigung der Berufung abhängig gewesen sei. Jede andere Auslegung der §§ 295 bzw. 209a BAO sei denkunmöglich, denn es könne nicht sein, dass auf Grund von Fehlern, die die Finanzverwaltung zu vertreten habe (**nämlich Erlassung von Nichtbescheiden**), auf die **die Steuerpflichtigen sogar im Rahmen des Berufungsverfahrens aufmerksam gemacht hätten**, und aufgrund des langen Rechtsmittelverfahrens Verjährung zu Lasten des Steuerpflichtigen eintrete.*

*Der Bw beantragte sinngemäß die Aufhebung des Zurückweisungsbescheides und weiters ausdrücklich die Erlassung eines abgeleiteten Bescheides, der den Rechtszustand wieder herstelle, der vor Erlassung des rechtswidrigen abgeleiteten Bescheides (weil von einem nichtigen Bescheid abgeleitet) bestanden habe.*

*Mit **Berufungsvorentscheidung vom 24. Februar 2010** wurde die Berufung wegen Verstreichens der 3-Monatsfrist des § 303 Abs. 2 BAO abgewiesen:*

*Die Tatsache sowie die Gründe der Falschadressierung des Feststellungsbescheides vom 10. Februar 1997 seien vom Bw selbst am 12. Dezember 2002 in der ua von ihm erhobenen Verwaltungsgerichtshofbeschwerde vorgebracht worden (Hinweis auf UFS 28.01.2009, RV/0535-S/08).*

*Mit **Schriftsatz vom 23. März 2010** stellte der Bw dagegen einen **Vorlageantrag**.*

#### **Über die Berufung wurde erwogen:**

*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*

*a) der Bescheid durch Fälschung einer Urkunde, falsches Zeugnis oder eine andere gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonst wie 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 hierfür 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.*

Nach **§ 303 Abs. 2 BAO** ist der Antrag gemäß Abs. 1 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 erster Instanz erlassen hat.

Die Frist des § 303 Abs. 2 BAO beginnt mit Kenntnis des Wiederaufnahmegrundes und nicht erst mit dessen Beweisbarkeit zu laufen. Sie ist nicht verlängerbar (*Ritz*, BAO<sup>3</sup>, § 303 Tz 27f unter Hinweis auf VwGH 03.10.1984, 83/13/0067). Der Bw hat sich dabei auch die Kenntnis seines Vertreters zurechnen zu lassen. Er hat gegenüber der Abgabenbehörde nämlich nicht nur seine eigenen Handlungen und Unterlassungen, sondern auch die derjenigen Personen zu vertreten, deren er sich zur Erfüllung seiner steuerlichen Pflichten bedient (vgl. VwGH 12.08.1994, 91/14/0018).

Ein verspäteter Wiederaufnahmeantrag ist zurückzuweisen (VwGH 22.02.1994, 91/14/0069).

Im Wiederaufnahmeantrag beruft sich der Bw ausdrücklich darauf, die Qualifizierung des Grundlagenbescheides als Nichtbescheid sei eine **neu hervorgekommene Tatsache**.

Dazu hat der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung (vgl. etwa VwGH 26.04.1994, 91/14/0129) ausgesprochen, Tatsachen im Sinn des § 303 Abs. 1 lit. b BAO seien ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende **tatsächliche Umstände**. Das sind Elemente, 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 - gleichgültig, ob diese späteren rechtlichen Erkenntnisse durch die Änderung der Verwaltungspraxis oder der Rechtsprechung oder nach vorhergehender Fehlbeurteilung oder Unkenntnis der Gesetzeslage eigenständig gewonnen werden - sind danach keine neuen Tatsachen. Nur neu hervorgekommene Tatsachen oder Beweismittel, das sind solche, die schon vor Erlassung des das wieder aufzunehmende Verfahren abschließenden Bescheides bestanden haben, aber erst nach diesem Zeitpunkt bekannt wurden (*nova reperta*), kommen als tauglicher Wiederaufnahmsgrund im Sinne des Neuerungsstatbestandes in Betracht. Erst nach Erlassung des das wieder aufzunehmende Verfahren abschließenden Bescheides entstandene Tatsachen oder Beweismittel (*nova producta*) sind keine Wiederaufnahmsgründe.

Die Entscheidung eines Gerichtes oder einer Verwaltungsbehörde in einer bestimmten Rechtssache stellt weder eine neue Tatsache (vgl. VwGH 17.09.1990, 90/15/0118 mwN), noch ein (neu hervorgekommenes) Beweismittel im Sinn des § 303 Abs. 1 lit. b BAO dar, sondern basiert vielmehr selbst auf Tatsachen bzw. Beweismitteln (vgl. VwGH 21.02.1985, 83/16/0027).

Im Rahmen des Neuerungsstatbestandes kommt daher nicht - wie vom Bw ins Treffen geführt - der Entscheidung über die Zurückweisung der Berufung vom 7. Mai 2008, sondern nur den Tatsachen und Beweismitteln Bedeutung zu, die zu dieser Entscheidung geführt haben (vgl. UFS 21.05.2008, RV/1339-L/07). Der Zurückweisungsbescheid des Finanzamtes Wien 6/7/15 vom 7. Mai 2008 ist schon deshalb kein tauglicher Wiederaufnahmsgrund, weil es sich dabei um ein erst nach Erlassung des letztgültigen Einkommensteuerbescheides vom 5. Juni 1997 neu entstandenes Faktum (novum productum) handelt.

Die Tatsache sowie Gründe der Falschadressierung des Feststellungsbescheides 1989 vom 10. Februar 1997 hat der Bw jedoch selbst bereits am **12. Dezember 2002** in der **Beschwerde** diesen Datums **an den Verwaltungsgerichtshof** zu **Zl. 2002/13/0225** als Gründe der Nichtigkeit dieses Bescheides geltend gemacht, weil der Bw als Beschwerdeführer (Nr. xxx ) in der Beschwerdeschrift aufscheint. Die Tatsache der Falschadressierung und diese begründende Umstände waren dem Bw bzw. dessen Vertreter somit schon am 12. Dezember 2002 bekannt und die Rechtsfolge der Nichtigkeit der als Feststellungsbescheid 1989 intendierten Erledigung bewusst.

Der Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens datiert vom **12. August 2008** und wurde damit erst mehr als fünf Jahre nach der nachweislichen Kenntniserlangung der dafür behaupteten Gründe gestellt.

Der gegenständliche Wiederaufnahmeantrag ist daher in Ansehung der in § 303 Abs. 2 BAO geforderten Frist von drei Monaten verspätet. Das Finanzamt hat daher den Antrag zu Recht zurückgewiesen. Deshalb konnte der Berufung kein Erfolg beschieden sein.

Zur Entscheidung über den mit der Berufung verbundenen Antrag auf Erlassung eines abgeleiteten Bescheides gemäß § 295 BAO ist der Unabhängige Finanzsenat in diesem Berufungsverfahren nicht zuständig.

Linz, am 3. Juli 2012