



## **A) Bescheid**

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Referenten R. über das Fristverlängerungsansuchen der Bw., vertreten durch Europa Treuhand WP & Steuerber. GesmbH, 4020 Linz, Europaplatz 4, vom 20. April 2009 betreffend die Verlängerung der Frist zur Beantwortung des Vorhaltes vom 4. März 2009 entschieden:

Der Fristverlängerungsantrag wird als unbegründet abgewiesen.

## **B) Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Referenten R. über die Berufungen der Bw., vertreten durch Europa Treuhand WP & Steuerber. GesmbH, 4020 Linz, Europaplatz 4, vom 22. Dezember 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr, vertreten durch Hofrat Gottfried W. Buchroithner, vom 20. November 2008 betreffend Zurückweisung von Anträgen auf Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Einkommensteuer 1995 zu StNr.: xxx und zzz entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

## Entscheidungsgründe

### **1) Bisherige Einkommensteuerfestsetzung 1995 zu StNr.: xxx:**

Aus der Aktenlage ergibt sich, dass mit 10. Oktober 2000 zu StNr.: xxx ein gemäß § 295 Abs. 1 BAO abgeänderter Einkommensteuerbescheid betreffend das Jahr 1995 an die Berufungswerberin (Bw.) erging. Mit diesem Bescheid wurde die Einkommensteuer für 1995 mit 308.749,00 S festgesetzt und es ergab sich eine sonstige Gutschrift in Höhe von 20.567,00 S.

### **2) Bisherige Einkommensteuerfestsetzung 1995 zu StNr.: zzz:**

Gegenüber der Verlassenschaft nach Walter S. wurde mit dem gemäß § 295 Abs. 1 BAO abändernden Bescheid vom 12. September 2000 die Einkommensteuer für 1995 mit 2.420.354,00 S festgesetzt. Daraus ergab sich ein sonstige Gutschrift in Höhe von 47.939,00 S. Weiters erging an die Bw. als Erbin nach Walter S. mit Bescheid vom 13. Jänner 2005 ein Änderungsbescheid gemäß § 295 Abs. 1 BAO zum Bescheid vom 12. September 2000 mit dem die Einkommensteuer für 1995 mit 176.098,34 € festgesetzt wurde. Dieser Bescheid hatte eine Nachforderung in Höhe von 204,36 € zur Folge.

### **3) Beantragte Wiederaufnahme der Verfahren zur Einkommensteuerfestsetzung 1995 zu StNr.: xxx und zur Einkommensteuerfestsetzung 1995 zu StNr.: zzz:**

Mit den Anbringen vom 12. August 2008 beantragte die Bw. die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich der Einkommensteuer 1995. Zur Begründung führte sie in den Anträgen übereinstimmend aus:

- „1. Mit dem gemäß § 295 (1) BAO geänderten Einkommensteuerbescheid 1995 ... wurden Einkünfte aus dem Mitunternehmeranteil an der MDS GmbH & Stille [Finanzamt X.) angesetzt. Der Unabhängige Finanzsenat, Außenstelle Wien, hat in dem Bescheid vom 25.3.2008 GZ. RV/0732-W/08 festgestellt, dass die Zustellverfügung in dem o.a. Mitunternehmeranteil zugrunde liegenden Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO vom 12. 7. 2000 „weder die Bescheidadressaten vollständig noch den nach § 81 BAO vertretungsbefugten Empfänger überhaupt bzw. mit der erforderlichen Genauigkeit bezeichnet, sodass der Feststellungsbescheid des Finanzamtes mangels wirksamer Zustellung tatsächlich nicht erlassen wurde.“
2. Die Qualifizierung des Feststellungsbescheides gemäß § 188 BAO vom 12. Juli 2000 (Grundlagenbescheid) als Nichtbescheid stellt eine neu hervorgekommene Tatsache iSd § 303 Abs. 1 lit. b BAO dar und ist daher als tauglicher Wiederaufnahmegrund anzuerkennen. Wenn selbst der bescheiderlassenden Behörde die Tatsache nicht bekannt gewesen ist, dass der Grundlagenbescheid nicht über Bescheidcharakter verfügt hat, so kann diese Tatsache auch für mich nur als neu hervorgekommen gelten. Mich trifft kein grobes Verschulden an der Nichtgeltendmachung dieses Umstandes.
3. Vom vorangeführten Bescheid des Unabhängigen Finanzsenates vom 25. 3. 2008 habe ich durch einen Brief der stwb StB-Gesellschaft GmbH erfahren, der am 16. 5. 2008 eingelangt ist. Sohin endet die Frist zur Einbringung dieses Wiederaufnahmeantrags am 15. 8. 2008.

4. Aus den genannten Gründen beantrage ich die Wiederaufnahme der Einkommensteuer-  
veranlagung 1995, wobei die in dem als Nichtbescheid qualifizierten Feststellungsbescheid  
gemäß § 188 BAO vom 12. 7.2000 angeführten Einkünfte aus dem Mitunternehmeranteil  
an der MDS GmbH & Stille unberücksichtigt zu bleiben haben.“

Das Finanzamt hat mit den angefochtenen Bescheiden die Wiederaufnahmeanträge  
zurückgewiesen und führte unter Hinweis auf § 304 BAO aus, dass die Eingaben nicht  
fristgerecht eingebracht wurden.

In den gegenständlichen Berufungen wurde übereinstimmend vorgebracht:

- „a) Die Verjährung ist noch nicht eingetreten: Hängt eine Abgabefestsetzung unmittelbar  
oder mittelbar von der Erledigung einer Berufung ab, so steht gemäß § 209a (2) BAO der  
Abgabefestsetzung der Eintritt der Verjährung nicht entgegen, wenn die Berufung vor  
diesem Zeitpunkt eingebracht wurde. Ritz, Bundesabgabenordnung, führt in Rz 6 zu  
§ 209a als Beispiel für die Anwendung des § 209a ausdrücklich Feststellungsbescheide  
gemäß § 188 an und stellt fest: „Wird sie (die Berufung) vor Eintritt der Verjährung (der  
,abgeleiteten‘ Abgabe) eingebracht, so steht der Umstand, dass sie erst nach  
Verjährungseintritt meritorisch erledigt wird, der Anpassung ,abgeleiteter‘  
Abgabenbescheide nicht entgegen.“ Die Berufung gegen den Feststellungsbescheid wurde  
am 12.8.2000 eingebracht, sohin vor Eintritt der Verjährung der ,abgeleiteten‘  
Einkommensteuer, sodass die Anpassung des ,abgeleiteten‘ Einkommensteuerbescheids  
1995 vorzunehmen ist.
- b) Selbst wenn die Verjährung eingetreten wäre, ist die Wiederaufnahme des Verfahrens  
gemäß § 304 lit a) BAO nicht ausgeschlossen, wobei im vorliegenden Fall gemäß § 323  
(18) vorletzter Satz BAO die bis 31.12.2004 geltende 10-Jahresfrist und nicht die „neue“ 7-  
Jahresfrist anzuwenden ist. Die 10-Jahresfrist ist zweifelsfrei noch nicht abgelaufen.
- c) Ich habe vom Steuerberater der MDS GmbH & Stille die Information erhalten, dass eine  
Einzelerledigung des BMF (GZ BMF 010103/0042-VI/2005) vorliegt, die für den Fall einer  
rechtswidrigen - weil auf einem Nichtbescheid als Grundlagenbescheid beruhenden  
Erlassung eines abgeleiteten Änderungsbescheides gem. § 295 Abs. 1 BAO für den  
jeweiligen Einkommensteuerpflichtigen die Möglichkeit eines Antrags auf Wiederaufnahme  
des abgeleiteten Bescheides vorsieht. Diese Wiederaufnahme ist auch dann zu bewilligen,  
wenn die Bemessungsverjährung der Erlassung eines neuen Änderungsbescheides  
entgegensteht.“

Es wurden die Eventualanträge gestellt, den Einkommensteuerbescheid 1995 unter  
Qualifikation des Feststellungsbescheids gemäß § 188 BAO vom 12.7.2000 als Nichtbescheid  
von Amts wegen gemäß § 295 Abs. 1 BAO abzuändern, zumal hierfür gemäß § 209a Abs. 2  
BAO die Verjährung nicht eingetreten ist.

Die Berufung wurde - ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung - an den  
Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

#### **4) Feststellungsverfahren betreffend MDS GmbH & Stille:**

Aus dem Bescheid des Unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Wien, Senat 15, vom  
13. März 2008, RG/0072-W/08 (Klaglosstellung zu UFS 13. 12. 2007, RV/2777-W/02) geht  
hervor, dass der „Bescheid“ des Finanzamtes für den 9., 18., und 19. Bezirk und

Klosterneuburg vom 12. Juli 2000 betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für 1995 mit folgender Zustellverfügung versehen war:

„M. GMBH & Stille  
X-Gasse  
1190 Wien“

Dazu führte der Unabhängige Finanzsenat aus:

„Der Zustellverfügung des erstinstanzlichen Bescheides hafteten folgende Mängel an:

1. Als eine nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person kam die Komplementärin M. GmbH im Zeitpunkt der Bescheidzustellung ohne weiteres in Betracht, weil damals noch nicht alle atypisch Stillen aus der Gesellschaft ausgeschieden waren. Mit der oben (kursiv) zitierten Adrema- Wendung erweist sich die Zustellverfügung jedoch als mangelhaft: Gemäß § 5 Z 1 Zustellgesetz hatte die Abgabenbehörde erster Instanz in geeigneter Form den Empfänger zu bestimmen, „dessen Identität möglichst eindeutig zu bezeichnen ist“. Die Person des offenkundig intendierten Empfängers Komplementär- GmbH war nicht ausdrücklich angesprochen, es fehlte ihre unternehmensrechtliche Bezeichnung mit der hier wohl einzig richtigen Wendung „zu Händen der M. GmbH“.

2. Ein weiterer Mangel der Zustellverfügung bestand darin, dass die von der Einkünftefeststellung betroffenen, großteils ehemaligen, atypisch stillen Mitgesellschafter nur aus der einen Spruchbestandteil bildenden Einkünfteverteilung erschließbar waren und nicht auch im Adrema als Normadressaten genannt wurden, etwa mit der Wendung: „siehe Beteiligtenliste im Anhang“.

Da die Zustellverfügung weder die Bescheidadressaten vollständig noch den nach § 81 BAO vertretungsbefugten Empfänger überhaupt bzw. mit der erforderlichen Genauigkeit bezeichnet hatte, war der Feststellungsbescheid des Finanzamtes mangels wirksamer Zustellung tatsächlich nicht erlassen worden. ...“

Der Bescheid des Unabhängigen Finanzsenates war wie folgt adressiert:

„H. GmbH als Rechtsnachfolgerin  
der M. GMBH  
(und ehemals stille Mitgesellschafter;  
Liste im Anhang)  
z.H. STB-Gesellschaft  
Y-Straße  
1090 Wien“

Auf der im Adressfeld genannten Liste war auch die Bw. angeführt.

Mit Bescheid vom 25. März 2008, RV/0732-W/08 hat der Unabhängige Finanzsenat die Berufung gegen den „Bescheid“ des Finanzamtes für den 9., 18., und 19. Bezirk und Klosterneuburg vom 12. Juli 2000 betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für 1995 zurückgewiesen. Die Begründung glich jener im Bescheid vom 13. März 2008, RG/0072-W/08.

### **5) Berufungsverfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat:**

Der Bw. wurde mit dem Vorhalt vom 4. März 2009 Folgendes vorgehalten:

*„Zur Rechtzeitigkeit Ihrer Anträge auf Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Einkommensteuer 1995 vom 12. August 2008 [StNr.: xxx (Uta S.) und StNr. zzz (Uta S. Erbin nach Walter S.) führten Sie aus, dass Sie vom Bescheid des Unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Wien, vom 25.3.2008 GZ. RV/0732-W/08 durch einen Brief der stwb StB-Gesellschaft GmbH erfahren haben, der am 16. Mai 2008 eingelangt sei. Sohien ende die Frist zur Einbringung dieses Wiederaufnahmeantrags am 15. August 2008.*

*Dazu wurde vom Unabhängigen Finanzsenat festgestellt, dass die Frage des Vorliegens eines „Nichtbescheides“ im Verfahren hinsichtlich der Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für das Jahr 1995 betreffend die H. GmbH als Rechtsnachfolgerin der M. GmbH und ehemals stille Mitgesellschafter bereits erstmals im Bescheid des Unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Wien, Senat 15, vom 13. März 2008, GZ. RG/0072-W/08, zugestellt zu Händen der Stb-Gesellschaft am 17. März 2008, aufgegriffen wurde.*

*Ein weiteres Mal wurde diese Frage im Bescheid des Unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Wien, Senat 15, vom 25. März 2008, GZ. RV/0732-W/08, zugestellt zu Händen der Stb-Gesellschaft am 28. März 2008, aufgegriffen.“*

Der Bw. wurde Gelegenheit gegeben, zu diesen Feststellungen innerhalb von zwei Wochen ab Zustellung des Vorhaltes eine Stellungnahme abzugeben. Die Zustellung ist am 9. März 2009 erfolgt. Es wurde auch darauf hingewiesen, dass bei ungenützem Ablauf der Frist über die Berufung auf Grund der Aktenlage entschieden wird. Eine Verlängerung der Frist zur Beantwortung dieser Fragen könne nur auf Grund eines begründeten schriftlichen Fristverlängerungsansuchens erfolgen.

Die Bw. beantragte mit dem Anbringen vom 19. März 2009 die Verlängerung der Frist zur Beantwortung des Vorhaltes bis 20. April 2009 und begründete dies mit dem Hinweis, dass der Sachverhalt mit der StB-Gesellschaft GmbH und mit Herrn J. nochmals detailliert geklärt werden muss.

Mit dem gleich lautenden Fristverlängerungsansuchen vom 20. April 2009 wurde die Verlängerung der Frist zur Beantwortung des Vorhaltes letztmalig bis 31. Mai 2009 beantragt.

### **6) Zum Antrag auf Verlängerung der Frist zur Beantwortung des Vorhaltes vom 20. April 2009:**

§ 110 Abs. 2 und 3 der Bundesabgabenordnung (BAO) lauten:

*„(2) Von der Abgabenbehörde festgesetzte Fristen können verlängert werden. Die Verlängerung kann nach Maßgabe der Abgabenvorschriften von Bedingungen, insbesondere von einer Sicherheitsleistung (§ 222), abhängig gemacht werden.*

*(3) Gegen die Ablehnung eines Antrages auf Verlängerung einer Frist ist ein abgesondertes Rechtsmittel nicht zulässig.“*

Anträge auf Fristverlängerung haben nur dann eine den Fristlauf hemmende Wirkung, wenn dies gesetzlich angeordnet ist (wie zB für die Berufungsfrist im § 245 Abs. 3 BAO). Daher haben Anträge auf Verlängerung von Fristen zur Vorhaltsbeantwortung keine fristhemmende Wirkung.

Die Verlängerung von Fristen liegt im Ermessen (§ 20 BAO) der Behörde (vgl zB – zu § 275 – VwGH 11.12.1990, 90/14/0241; allgemein *Stoll*, BAO, 1189; *Ellinger ua*, BAO<sup>3</sup>, § 110 Anm 6). Der Grundsatz, die Partei könne vor Ablehnung ihres Fristverlängerungsantrages auf die Stattgabe vertrauen, gilt nicht. Ob ein solches Vertrauen schutzwürdig ist, wird stets von den Umständen des Einzelfalles abhängen.

Im gegenständlichen Fall wurde als Begründung für das Fristverlängerungsansuchen vom 20. April 2009 dargelegt, dass noch Rücksprache mit der Stb-Gesellschaft und mit Herrn J. zu halten sei. Die gleiche Begründung lag auch schon dem Fristverlängerungsansuchen vom 19. März 2009 zu Grunde. Gründe, warum dies seit der Zustellung des Vorhaltes am 9. März 2009 bis zum neuerlichen Fristverlängerungsantrag vom 20. April 2009 nicht möglich gewesen sei, wurden nicht vorgebracht. Der Bw. standen sechs Wochen zur Verfügung, um den Vorhalt des Unabhängigen Finanzsenates zu beantworten. Diese lange Zeitspanne erscheint durchaus als angemessen und ausreichend, um eine substantiierte Vorhaltsbeantwortung durchzuführen. Eine weitere Fristverlängerung ist somit nicht nur unbegründet, sondern auch unzumutbar, da dadurch das gegenständliche Berufungsverfahren nur verzögert wird. Es bestehen auch keine berechtigten Interessen der Bw. an einer Fristverlängerung, zumal ein Vertrauen auf eine positive Erledigung des Fristverlängerungsansuchens auf Grund eines derart dürftig begründeten Ansuchens nicht gegeben sein kann. Überdies ist die weitere Verzögerung des Verfahrens nicht zweckmäßig. Aus den genannten Gründen war das Fristverlängerungsansuchen abzuweisen.

## **7) Rechtliche Würdigung zu den Berufungen**

§ 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 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.*

*(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 eigenständig 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.

Aus dieser Rechtslage ergibt sich, dass die Stb-Gesellschaft, welcher die oben angeführten Bescheide des Unabhängigen Finanzsenates vom 13. und 25. März 2008 zugestellt wurden, 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

Stb-Gesellschaft zu berechnen. Da mit Zustellung des Bescheides des Unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Wien, Senat 15, vom 13. März 2008, GZ. RG/0072-W/08 am 17. 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 17. Juni 2008 abgelaufen. Die gegenständlichen Anträge vom 12. August 2008 waren somit verspätet.

***8) Eventualanträge auf Abänderung der Einkommensteuerbescheide für 1995 von Amts wegen:***

Diese Anträge sind nicht Gegenstand der vorliegenden Berufungsverfahren und werden daher von der Abgabenbehörde erster Instanz gesondert zu erledigen sein.

Linz, am 23. April 2009