



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des KS, vertreten durch DTS, vom 25. Mai 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes L vom 20. April 2007 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs 1 BAO hinsichtlich Einkommensteuer 1995 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

1. Der Bw. stellte am 22. Januar 2007 einen Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 1995.

(a) Die Wiederaufnahme betreffe den Bescheid gem. § 295 BAO (abgeänderter ESt-Bescheid 1995 ausgestellt am 5. September 2002). Mit Bescheid des UFS Graz vom 6. November 2006 sei festgestellt worden, dass der dem obgenannten ESt-Bescheid 1995 zugrundeliegende Feststellungsbescheid gem. § 188 BAO vom 25. Januar 2005 mangels gültigem Bescheidadressaten der Bescheidcharakter fehle und dieser somit keine normative Kraft entfalten konnte. Es handle sich um einen Nichtbescheid (VwGH 29.9.1997, 93/17/0042).

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 Wiederaufnahmewerber treffe kein grobes Verschulden an der Nichtgeltendmachung dieses Umstandes.

Diese Rechtsansicht werde durch die Erledigung des BMF vom 28. Oktober 2005 geteilt. Die Wiederaufnahme des rechtskräftigen Verfahrens führe auch zu einem abgeänderten Einkommensteuerbescheid 1995.

(b) Die Einbringung der atypischen stillen Beteiligung zum Einbringungsstichtag per 31. März 1995 habe eine steuerliche Beendigung der Personengesellschaft bewirkt. Mit Grundlagenbescheid für 1995, datiert mit 13. März 2000, seien die anteiligen Einkünfte aus Gewerbebetrieb einheitlich festgestellt und zugewiesen worden.

Im Jahr 2000 habe eine – den Zeitraum 1995 bis 1998 betreffende – Betriebsprüfung (BP) begonnen. Das Finanzamt habe am 25. Juli 2002 einen (Feststellungs)Bescheid gemäß § 188 BAO an die EEE Mitges erlassen (eingelangt am 2. September 2002), wobei hinsichtlich des Jahres 1995 eine abweichende Feststellung gegenüber dem Grundlagenbescheid vom 13. März 2000 getroffen worden sei.

Gegen den Bescheid vom 25. Juli 2002 sei zeitgerecht Berufung erhoben worden. Mit BVE vom 21. Juli 2004 sei der Grundlagenbescheid vom 25. Juli 2002 aufgehoben worden. Mit Datum 25. Januar 2005 habe die Finanzverwaltung neuerlich einen Grundlagenbescheid 1995 zur besagten Steuernummer erlassen.

Der nunmehr vorliegende Zurückweisungsbescheid des Unabhängigen Finanzsenates Graz erkläre den Grundlagenbescheid 1995 vom 25. Januar 2005 – mangels gültigem Bescheidadressaten – zu einem Nichtbescheid und weise die Berufung als unzulässig zurück. Auch der (ursprüngliche, von der BP abgeänderte) Grundlagenbescheid 1995 vom 13. März 2000 sei vom UFS als Nichtbescheid qualifiziert worden.

Aufgrund der erwähnten Nichtbescheide – erlassen durch das Finanzamt Graz – sei der ursprüngliche Einkommensteuerbescheid des Bw. betreffend 1995 gemäß § 295 BAO durch den nunmehr vorliegenden Einkommensteuerbescheid ersetzt worden. Aus der Nichtanerkennung der Einbringung der atypisch stillen Beteiligung auf Ebene des abgeleiteten Bescheides resultierten Einkommensteuernachzahlungen.

Die vorgenommene Abänderung des ESt-Bescheides 1995 gemäß § 295 BAO sei auf der Basis eines Nichtbescheides erfolgt und entspreche damit nicht den gesetzlichen Bestimmungen.

(c) An einer Wiederaufnahme 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 vom 13. März 2000 für das Streitjahr 1995 ins Leere gegangen sei. Damit habe jedoch der Abänderung ein tauglicher Feststellungsbescheid gefehlt. Da der abgeleitete Einkommensteuerbescheid vom 5. September 2002 rechtswidrig erlassen worden sei und auch ein nachträglich rechtswirksam erlassener Grundlagenbescheid diesen Mangel nicht heile (VwGH 93/14/0203), sei dem Wiederaufnahmeantrag stattzugeben. Da der Rechtszustand herzustellen sei, der ohne Abänderung gemäß § 295 BAO vorgelegen sei, müsse der Einkommensteuerbescheid in der Fassung des ursprünglichen Einkommensteuerbescheides vom 29. Juni 2000 (Datum des ursprünglichen Bescheides 1995) erlassen werden.

Diese Neuerung sei auch dann zwingend, wenn zu diesem Zeitpunkt bereits ein rechtswirksam erlassener Grundlagenbescheid vorliege, der im Ergebnis dem abgeänderten Einkommensteuerbescheid vom 5. September 2002 entspreche. Verfahrensrechtlich berechtige dieser neue Grundlagenbescheid nämlich nur zur Abänderung des aufgrund der Wiederaufnahme neu erlassenen Bescheides.

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

Allgemein werde darauf hingewiesen, dass abgeleitete Abgabenbescheide – im Gegensatz zu Feststellungsbescheiden – der Verjährung unterliegen würden. Damit drohe dem Rechtsunterworfenen grundsätzlich ein Rechtsverlust. Die beantragte Wiederaufnahme ermögliche es dem Steuerpflichtigen seine Ansprüche innerhalb der Verjährung geltend zu machen.

(d) In dem vom Bw. mitübermittelten Schreiben des BMF an die THW Steuerberatungskanzlei (kurz THW) vom 28. Oktober 2005 ist folgendes angeführt.

„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 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 (§ 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.

2. Der Antrag auf Wiederaufnahme wurde vom zuständigen Finanzamt mit Bescheid vom 20. April 2007 wie folgt abgewiesen:

(a) Der Antrag auf Wiederaufnahme beziehe sich auf die Einkommensteuer 1995 und stütze sich ausdrücklich auf den Tatbestand des § 303 Abs 1 lit b BAO (wenn „Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen“).

Der Bw. führe an, die neue Tatsache liege darin begründet, dass die im Verfahren mit der EEE Mitges ergangenen Grundlagenbescheide nach § 188 BAO nicht über Bescheidcharakter verfügten und dies der den Einkommensteuerbescheid erlassenden Behörde nicht bekannt gewesen sei. An der Nichtgeltendmachung dieses Umstandes treffe den Wiederaufnahmewerber kein grobes Verschulden. Dass ein sogenannter Nichtbescheid vorliege, ergebe sich nicht nur aus der Entscheidung des UFS, sondern auch aus einer Erledigung des BMF, welche dem Wiederaufnahmeantrag beigeschlossen worden sei.

(b) Das Finanzamt habe zum Wiederaufnahmeantrag folgendes erwogen:

Der Wiederaufnahmeantrag entspreche zunächst den Anforderungen des § 303a BAO, indem er Aussagen zu sämtlichen inhaltlichen Mindestanforderungen treffe. Es sei daher in die materielle Beurteilung einzutreten.

(1) Bezüglich des Vorliegens neuer Tatsachen liege eine Auskunft des BMF vor. Auch wenn eine rechtliche Beurteilung vorliege, könne die vertretene Ansicht iS eines umfassenden Rechtsschutzes geboten sein. Das Finanzamt sei nach dem Grundsatz von Treu und Glauben gebunden.

(2) Ob der Partei im Verfahren ein Verschulden zuzuweisen sei, was die Nichtgeltendmachung von Tatsachen oder Beweismitteln betreffe, müsse im Wege der Rücksichtnahme auf die Besonderheiten des jeweiligen Einzelfalles geklärt werden.

Nur bei äußerst oberflächlicher Betrachtung sei das Verschulden an der Erlassung von „Nichtbescheiden“ – verursacht durch die Nennung von unzutreffenden Beteiligten in einem Feststellungsverfahren – vorrangig der Behörde anzulasten. Dabei werde außer Betracht gelassen, dass das österreichische Ertragsteuerrecht (außerhalb der Methodik des Steuerabzuges) von der Obliegenheit des Abgabepflichtigen zu steuerlichen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflichten getragen sei. Es bestehe eine Mitwirkungsverpflichtung über Verlangen der Abgabenbehörde.

Aus der Aktenlage zur EEG Mitges betreffend 1995 seien die Zweifel der Abgabenbehörde an der richtigen Verteilung der einheitlich und gesondert festzustellenden Einkünfte ebenso deutlich ersichtlich, wie der Versuch einer Klärung unter Einbeziehung der Mitunternehmerschaft. Das Ergehen eines Vorhaltes am 12. November 1999, die erfolglose Erinnerung zur Beantwortung des Vorhaltes vom 4. Februar 2000 und die Zwangsstrafenfestsetzung vom 13. März 2000 seien aktenkundig dokumentiert. In einem ergänzenden Aktenvermerk vom 13. März 2000 werde mit hinreichender Klarheit festgehalten, dass aktualisierte Angaben über die beteiligten Personen und deren Anteile für erforderlich gehalten würden.

Indem man dem Ersuchen der Abgabenbehörden letztlich nicht entsprochen habe, sei das Finanzamt im Feststellungsverfahren 1995 auf die ursprünglichen Erklärungsangaben angewiesen gewesen. Dem Finanzamt sei es nämlich – ohne Vernachlässigung der übrigen Aufgaben – nicht möglich, zumindest aber nicht zumutbar, die persönlichen Verhältnisse von 681 über das ganze Bundesgebiet verstreut ansässigen Personen zu erheben. Wären die Fragen des Finanzamtes beantwortet worden, so wäre die in der Erlassung eines „Nichtbescheides“ bestehende Fehlleistung mit Sicherheit zu vermeiden gewesen. In der Folge hätte man auch keine von „Nichtbescheiden“ abgeleiteten Abgabenbescheide erlassen.

Somit stelle sich das Ergehen von „Nichtbescheiden“ und in weiterer Folge auch das Ergehen von rechtswidrig abgeleiteten bzw abgeänderten Abgabenbescheiden als direkte kausale Folge einer fehlenden Mitwirkung seitens der Mitunternehmerschaft dar.

Nach ha. bestehe die Mitwirkungsverpflichtung des § 138 BAO nicht nur für physische und juristische Personen, sondern auch für Personenvereinigungen- bzw gemeinschaften (Ritz, BAO, § 138 BAO, Tz 3; Ellinger, BAO, § 138, Anm. 3). Damit erweise sich das Untätigbleiben nicht nur als kausal für alle weiteren Rechtsfolgen, sondern auch als schuldhaft, weil dem Gesetz widersprechende Verhaltensweise. Das Verschulden des Bevollmächtigten sei dem Verschulden der Partei gleichzuhalten (Stoll, BAO, S 2927). Das Handeln eines gemeinsamen Bevollmächtigten im Sinne des § 81 Abs 2 BAO sei allen Beteiligten der betreffenden

Personenvereinigung- bzw gemeinschaft zuzurechnen. Ein darin erkennbares Verschulden wirke sich auch auf den Antragsteller des ggst. Verfahrens aus.

(3) Liege die neu hervorgekommene Tatsache gemäß § 303 BAO im Anlassfall in dem Umstand, dass kein Grundlagenbescheid erlassen worden sei, so sei diese Tatsache nicht erst durch die Entscheidung des UFS Graz vom 6. November 2006, sondern schon nach dem Zugang der Erledigung des BMF vom 28. Oktober 2005 bekannt gewesen. Dass sich der für das Feststellungsverfahren bevollmächtigte Parteienvertreter bei der Anfrage der Mitwirkung einer anderen Steuerkanzlei bedient habe, sei unbeachtlich. Im Gegenteil sei aus der Abfolge der Ereignisse zu schließen, dass schon zum Anfragezeitpunkt alle maßgeblichen Umstände bestens bekanntgewesen seien. Dem Bevollmächtigten der Mitunternehmerschaft seien die im Feststellungsbescheid 1995 enthaltenen und zu seiner Unwirksamkeit führenden Mängel geläufig, denn er selbst habe ja über die Identität der Beteiligten Bescheid gewusst. Der Beiziehung einer weiteren Steuerberatungskanzlei müssten weitreichende Erörterungen der Sach- und Rechtslage gefolgt sein. Als Ergebnis dieser Betrachtungen habe offenkundig das Vorliegen eines „Nichtfeststellungsbescheides“ festgestanden. Andernfalls hätte die Anfrage an das BMF keinen Sinn gemacht. Das Fehlen eines Grundlagenbescheides sei geradezu eine entscheidende Sachverhaltsvoraussetzung der Anfrage gewesen, ohne die sich das Problem – wie man die lästige Rechtswirkung der fälschlich abgeleiteten Bescheide wieder los wird – nicht gestellt hätte.

Die in § 303 Abs 2 BAO normierte Frist sei daher längst verstrichen und der vorliegende Antrag verspätet.

(4) Selbst dann, wenn das grobe Verschulden der Partei zu verneinen und die Antragsfrist von drei Monaten eingehalten worden wäre, irre der Antragswerber, wenn er meine, es wäre eine Wiederaufnahme zu verfügen und ein Sachbescheid zu erlassen, der seinen inhaltlichen Wünschen Rechnung trage. Alle Wiederaufnahmegründe seien nur „relativ“ und davon abhängig, ob die zur Wiederaufnahme Anlass gebenden Gründe einen Einfluss auf den Spruch des Sachbescheides hätten. Treffe das nicht zu, sei die Wiederaufnahme nicht zu bewilligen.

Durch die Entscheidung des UFS vom 28. Oktober 2005 sei nicht nur die Nichtigkeit des Grundlagenbescheides vom 25. Januar 2005, sondern auch die völlige Rechtsunwirksamkeit aller früheren Erledigungen zutage getreten. Damit sei aber – in Ermangelung jedweder Ableitbarkeit – völlig offen, welchen Inhalt ein im wiederaufgenommenen Verfahren neu ergehender Sachbescheid haben müsse. Dem Sinn der Rechtskraftdurchbrechung entsprechend werde im Wege der Wiederaufnahme regelmäßig ein sachlich unrichtiger Bescheid durch einen sachlich richtigen Bescheid zu ersetzen sein. Der Antragsteller zeige aber in seiner Begründung in keiner Weise auf, weshalb den in Nichtbescheiden zum Ausdruck

gekommenen bisherigen Ansichten des Feststellungsamtes inhaltlich – wenn auch außerhalb der förmlichen Bindungswirkung eines § 295 BAO – nicht zu folgen wäre.

Mit Ausnahme der „neuen Tatsache“ fehlten daher alle übrigen rechtlichen Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens auf Antrag.

3. Mit Schreiben vom 25. Mai 2007 wurde gegen den Bescheid vom 20. April 2007 (hinterlegt am 25. April 2007) Berufung eingelegt.

(a) Nach Rückfrage bei der steuerlichen Vertretung der Mitunternehmerschaft sei dem Vorhalt vom 12. November 1999 als auch der Erinnerung vom 4. Februar 2000 und der Zwangsstrafenfestsetzung zu entnehmen, dass andere Inhalte (als die Aktualisierung von Angaben über beteiligte Personen) angefragt worden seien. Aktualisierte Personenangaben und deren Anteile seien von der Behörde nachweislich nicht verlangt worden. Dass in einem internen Aktenvermerk ganz andere Inhalte angemerkt worden seien, als man im Vorhalt selbst gegenüber dem Abgabepflichtigen kommuniziert habe, könne wohl nicht dem Abgabepflichtigen zur Last gelegt werden. Dass sich Vorhalte erübrigt hätten, liege in der beginnenden Betriebsprüfung begründet, anlässlich der die Finanzbehörde Einsicht in alle Unterlagen erhalten habe. Ein schuldhaftes Verhalten des Abgabepflichtigen liege dagegen nicht vor.

(b) Die Behörde lege dar, dass die Kenntnis vom Nichtbescheid bereits im Zeitpunkt der Erledigung des BMF zum 28. Oktober 2005 gegeben gewesen sei. Zudem seien dem Bevollmächtigten die im Feststellungsbescheid 1995 enthaltenen und zu seiner Unwirksamkeit führenden Umstände bestens bekannt gewesen. Beide Behauptungen entbehrten jedweder Grundlage.

Die Auskunft des BMF sei von der THW aufgrund anhängiger Rechtsmittel in einem völlig anderen Fall begehrt und dem Parteienvertreter zur Verfügung gestellt worden. Dies könne jederzeit von der THW bestätigt werden. Die Mutmaßungen über die Anfrage gingen daher ins Leere.

Auch die Behauptung sei verfehlt, der Parteienvertreter sei über die Umstände, die zur Unwirksamkeit der Bescheide geführt hätten, informiert gewesen. Aufgrund der zum maßgeblichen Zeitpunkt herrschenden Rechtslage sei es bei Publikumsmodellen nahezu unmöglich gewesen, zu überprüfen, ob ein Nichtbescheid vorliege oder nicht. Denn wenn einer der zahllosen Beteiligten im Zeitpunkt der Bescheiderlassung bereits verstorben sei, habe dies zum Nichtbescheid geführt. Die Mitteilungen über derartige Todesfälle seien jedoch erst Jahre danach erfolgt, sodass es für alle unmöglich gewesen sei, keine Nichtbescheide zu erlassen. Aufgrund dieses Faktums sei auch eine Gesetzesänderung erfolgt. Der Antrag auf Wiederaufnahme sei daher nicht verspätet.

(c) Eine Bescheidänderung nach § 295 BAO sei zwingend abhängig vom Vorliegen eines Grundlagenbescheides. Die materielle Unrichtigkeit eines nach § 295 BAO abgeänderten Bescheides liege somit ausschließlich in dessen Qualifikation als Nichtbescheid. Dies ergebe sich aus den Ausführungen des BMF. Im Fall, dass nachträglich idente rechtswirksame Feststellungsbescheide ergehen würden, sei es für den Steuerpflichtigen rechtlich unmöglich, gegen einen etwaigen Aussetzungszinsenbescheid vorzugehen oder Verjährung einzuwenden. Beantragt werde daher, dem Antrag auf Wiederaufnahme stattzugeben.

4. Am 12. November 2007 wurde die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

(a) Mit Fax vom 1. April 2008 wurde dem Bw. mitgeteilt, dass aufgrund des (mitübersandten) Schreibens der steuerlichen Vertretung der EEG Mitges vom 18. Juni 2006 seitens des UFS weiter daran festgehalten werde, dass eine Kenntnis der Umstände (Nichtbescheid) vorgelegen sei. Das besagte Schreiben wurde im Zuge von Ermittlungen in Graz angefordert. Für die Stellungnahme wurde eine Frist bis zum 9. April 2008 gesetzt.

Dem besagten Schreiben der ITR (Steuerberatungsgesellschaft der EEG Mitges) an das zuständige Grazer Finanzamt ist folgendes zu entnehmen:

Wie bereits mit dem Sachbearbeiter der THW besprochen, sei hinsichtlich des Ergänzungsersuchens vom 19. Juni 2006 festzuhalten, dass ... „im einheitlich und gesonderten Feststellungsbescheid vom 25. Januar 2005 zahlreiche Personen enthalten seien, die zu diesem Zeitpunkt bereits verstorben waren, so zum Beispiel

- BE verstorben am 5. März 2003
- BT verstorben am 13. März 1998
- Ing. CR verstorben am 3. September 2001
- DO verstorben am 24. Dezember 1993
- Gen. Dir. HF verstorben am 18. Juni 2000
- Ing. KH verstorben am 5. August 2002
- KE verstorben am 3. Oktober 2004
- DI PM verstorben am 8. Februar 2004
- DI FN verstorben am 2. November 1997
- PD verstorben am 18. März 2003 und
- Dr. KS verstorben am 20. August 1999.



Da ein Abgabenbescheid, der an eine bereits verstorbene Person gerichtet sei, ins Leere gehe (s zB VwGH 17.9.1981, 81/16/0065), sei aufgrund der VwGH-Judikatur zur Einheitlichkeit als Wesensmerkmal des Feststellungsbescheides der gesamte Bescheid nichtig. Im Sinne der Effizienz des Verfahrens und der Änderungen der BAO sei eine gänzliche Neuerlassung des Bescheides zu bevorzugen, um nicht in einem etwaigen VwGH-Verfahren nur eine formelle Entscheidung des Höchstgerichtes zu erhalten. Falls dies gewünscht sei, sei die Treuhandgesellschaft gerne bereit, eine möglichst aktuelle Liste (praktisch könne eine derartige Liste leider nie ganz richtig sein) aller ehemaligen Beteiligten bzw deren Rechtsnachfolger zur Verfügung zu stellen.“

(b) Mit Schreiben vom 9. April 2008 ersuchte der Bw. um Verlängerung der Stellungnahmefrist bis zum 23. April 2008, weil „eine Stellungnahme des Steuerberaters zu diesem schwierigen formalen Sachverhalt abzuwarten sei.“

(c) Am 14. April 2008 wurde seitens des UFS das Schreiben der ITR vom 18. Juni 2006 aufgrund einer Anfrage an die THW übermittelt.

(d) Der vom UFS versandte Vorhalt wurde mit Schreiben vom 7. Mai 2008 – nach weiterer Verlängerung der Frist – wie folgt beantwortet:

Im Vorhalt vom 1. April 2008 habe der UFS mitgeteilt, er gehe davon aus, dass bereits im Juni 2006 Kenntnis über das Vorliegen eines Nichtbescheides bestanden habe. Diesbezüglich sei auszuführen, dass zu diesem Zeitpunkt lediglich die Tatsache bekannt gewesen sei, dass im Feststellungsbescheid vom 25. Januar 2005 bereits vor diesem Zeitpunkt verstorbene Personen enthalten gewesen seien. Ob die Finanzverwaltung selbst, der ja diese Tatsachen auch bekannt gewesen seien oder gewesen sein müssten, auch die Rechtsauffassung gehabt habe, dass der bezeichnete Bescheid ein Nichtbescheid sei, habe zu diesem Zeitpunkt jedenfalls nicht festgestanden. Denn zu diesem Zeitpunkt und sogar vor Bescheiderlassung vom 25. Januar 2005 habe dem Finanzamt zumindest bekannt sein müssen, dass verstorbene Personen im einheitlich und gesonderten Feststellungsbescheid angeführt gewesen seien und dennoch sei der Bescheid erlassen worden. Daraus sei zu folgern, dass das Finanzamt nicht der Meinung gewesen sei, dass es einen Nichtbescheid erlassen habe.

Wenn nun der UFS die Kenntnis - dass ein Nichtbescheid vorliege - in dem Zeitpunkt unterstelle, in dem die Mitteilung der Steuerberatungsgesellschaft an das Finanzamt erfolgt sei, unterstelle er, dass die Partei den Sachverhalt richtiger würdigen könne, als das Finanzamt selbst. Dies könne aber sicherlich nicht der Zweck des § 303 Abs 2 BAO sein.

Die tatsächliche Kenntnis habe die Partei erst dadurch erlangt, dass der UFS die Berufung gegen den Feststellungsbescheid vom 25. Januar 2005 mit der Begründung als unzulässig

zurückgewiesen habe, dass der Feststellungsbescheid tatsächlich ein Nichtbescheid gewesen sei.

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

#### **1. Voraussetzungen der Wiederaufnahme des Verfahrens:**

a. Der Bw. stellt einen Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 1995. Begründet wird dieser Antrag damit, dass der dem Einkommensteuerbescheid zugrundeliegende Grundlagenbescheid einen „Nichtbescheid“ darstelle, und damit die Basis für den Einkommensteuerbescheid nachträglich weggefallen sei. Diese Rechtsansicht stützt sich zudem auf eine Auskunft des BMF vom 28. Oktober 2005, wonach bei einem „Nichtbescheid“ ein dennoch erlassener Änderungsbescheid nach § 295 BAO rechtswidrig sei und dies auch mit Antrag auf Wiederaufnahme des abgeleiteten Verfahrens geltend gemacht werden könne, wenn die Nichtexistenz des Grundlagenbescheides im Verfahren zur Änderung gemäß § 295 Abs 1 BAO der für die abgeleiteten Bescheide zuständigen Abgabenbehörde nicht bekannt gewesen sei. Den Wiederaufnahmewerber treffe idR kein grobes Verschulden an der Nichtgeltendmachung dieses Umstandes im abgeschlossenen Verfahren, weil er grundsätzlich darauf vertrauen dürfe, dass kein Finanzamt einen auf § 295 Abs 1 BAO gestützten Bescheid erlasse, obwohl die diesbezüglichen Voraussetzungen nicht vorlägen.

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

Gemäß § 303 Abs 2 ist der Antrag auf Wiederaufnahme binnen einer Frist von drei Monaten von dem Zeitpunkt an bei der Abgabenbehörde einzubringen, in dem der Antragsteller nachweislich von dem Wiederaufnahmsgrund Kenntnis erlangt hat.

c. Neue Tatsachen sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende Umstände, also Sachverhaltselemente, die bei entsprechender Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis geführt hätten (Ritz, BAO, § 303, Rz 7), keine neuen Tatsachen sind Entscheidungen von Gerichten oder Verwaltungsbehörden (Rz 9) oder höchstgerichtliche Erkenntnisse.

d. Wiederaufnahmegründe sind nur entscheidungswesentliche Sachverhaltselemente, die im neuen Sachbescheid zu berücksichtigen sind und geeignet sind, seinen Spruch zu beeinflussen (Ritz, BAO, § 303, Rz 24).

e. Taugliche Wiederaufnahmegründe liegen nur vor, wenn grobes Verschulden der Partei gegeben ist. Dabei ist ein minderer Grad des Versehens leichter Fahrlässigkeit gleichzusetzen. Diese liegt vor, wenn ein Fehler unterläuft, den gelegentlich auch ein sorgfältiger Mensch begeht. Keine leichte Fahrlässigkeit liegt dann vor, wenn jemand auffallend sorglos handelt, also die im Verkehr mit Behörden und für die Einhaltung von Terminen und Fristen erforderliche und nach den persönlichen Fähigkeiten zumutbare Sorgfalt außer Acht lässt. An rechtskundige Parteienvertreter ist hiebei ein strengerer Maßstab anzulegen, als an rechtsunkundige Personen. Ob ein grobes Verschulden anzunehmen ist, wird stets nach den Umständen des Einzelfalles unter Berücksichtigung der persönlichen Umstände des Bw. zu beurteilen sein (Ritz, BAO, § 308, Rz 14 ff).

f. Hinsichtlich der Kenntnis des Wiederaufnahmegrundes hat sich die vertretene Partei die Kenntnis des Vertreters zurechnen zu lassen (Ritz, BAO, § 303, Rz 27).

g. Für die Frage des Neuhervorkommens ist nach der VwGH-Rspr (zB VwGH 26.2.2003, 97/13/0081) der Kenntnisstand der Partei maßgeblich (aA Ritz, BAO, § 303, Rz 27).

h. Gemäß § 303a BAO hat der Wiederaufnahmeantrag für Verfahren ab 13. Januar 1999 die Bezeichnung des Verfahrens, die Bezeichnung der Umstände, die Angaben zur Beurteilung der Rechtzeitigkeit und zur Beurteilung des fehlenden groben Verschuldens zu enthalten.

2. Dem Bw. ist insoweit zuzustimmen, als die Kenntnis vom „Nichtbescheid“ im Einkommensteuerverfahren – entgegen der Darstellung der Finanzbehörde – zu einem im Spruch anderslautenden Bescheid hätte führen müssen. Die Kenntnis vom „Nichtbescheid“ hätte nämlich dazu geführt, dass die Tangente der EEE Mitges mangels Grundlage nicht anzusetzen gewesen wäre und sich dadurch ein anderer Bescheidspruch (nämlich mit einem anderen Tangentenergebnis) ergeben hätte.

3. Entscheidend für das vorliegende Verfahren ist aber die Frage, ob der Wiederaufnahmeantrag rechtzeitig (nämlich binnen drei Monaten ab Kenntnis des Wiederaufnahmegrundes) gestellt wurde (Antrag vom 22. Januar 2007) und ob grobes Verschulden des Bw. vorliegt oder nicht.

(a) Nach der vorliegenden VwGH-Rspr geht der UFS davon aus, dass die Kenntnis des Abgabepflichtigen im Fall einer beantragten Wiederaufnahme des Verfahrens maßgeblich ist (VwGH 26.2.2003, 97/13/0081: ... „weil es sich bei den in Rede stehenden Unterlagen aus der Sicht der Beschwerdeführerin nicht um neu hervorgekommene Beweismittel handelt“).

(b) Bezüglich des Neuhervorkommens versucht der Bw. aufzuzeigen, dass er erst im Zeitpunkt der Entscheidung des UFS Graz (bezüglich der einheitlichen und gesonderten Feststellung) vom 6. November 2006 Kenntnis vom Wiederaufnahmegrund hatte. Vorher sei die Rechtslage

bei Publikumsmodellen nahezu unmöglich zu überprüfen gewesen, da bereits das Versterben eines einzigen der angeführten zahllosen Beteiligten zum Nichtbescheid geführt hätte. Da die Mitteilungen über derartige Todesfälle erst Jahre später erfolgten, sei es für alle – auch für die Behörde – unmöglich gewesen, keine Nichtbescheide zu erlassen (Berufungsbegründung vom 31. Mai 2007). Im Zeitpunkt 18. Juni 2006 sei lediglich die Tatsache bekannt gewesen, dass im Feststellungsbescheid vom 25. Januar 2005 bereits vor diesem Zeitpunkt verstorbene Personen enthalten gewesen seien (Schreiben des Bw. vom 7. Mai 2008).

Mit dieser Darstellung gibt der Bw. selbst an, im Juni 2006 Kenntnis davon gehabt zu haben, dass verstorbene Personen im Feststellungsbescheid enthalten waren.

Wenn der Bw. darauf repliziert, dass er erst seit der Entscheidung des UFS Graz Kenntnis vom Wiederaufnahmegrund gehabt habe, so ist dem schon entgegenzuhalten, dass Entscheidungen von Gerichten oder Verwaltungsbehörden nach der ständigen Rspr des VwGH nicht zu neuen Tatsachen führen (Ritz, BAO, § 303, Rz 9 mwN). Maßgeblich ist daher nicht der Richterspruch des UFS, sondern die Kenntnis über die Unhaltbarkeit des Feststellungsbescheides der EEE Mitges. an sich (und nicht der Ausspruch darüber). Kannte der Bw. die Fakten die zum Nichtbescheid führten schon Mitte 2006, so ist eine Wiederaufnahme im Jahr 2007 nicht zulässig.

(c) Dass ein Feststellungsbescheid der den unrichtigen – zB verstorbenen – Adressaten aufweist – als Nichtbescheid gilt, ist steuerlich unbestritten und wurde von der Literatur und Judikatur in eindeutiger Weise festgehalten (s zB Kotschnigg UFSaktuell 05, 300 und SWK 06, S 672). Über das Vorliegen eines Nichtbescheides und damit einer ungültigen Tangente bei der Einkommensteuer konnte es daher – insbesondere bei steuerlich kundigen Personen und Gesellschaften, wozu der Bw. und die Steuerberatungsgesellschaft der EEE Mitges. zweifellos zählen – keinerlei Zweifel geben.

(d) Da der Bw. als Gesellschafter der EEE Mitges. steuerlich vertreten war, muss er sich die Kenntnis des Steuerberaters zurechnen lassen. Die ITR – als steuerliche Vertretung der EEE Mitges. – hatte aber nicht nur Kenntnis von den Umständen, die zum Nichtbescheid geführt haben, sie hat diese Kenntnis auch unmissverständlich dem Finanzamt gegenüber bereits im Schreiben vom 18. Juni 2006 zum Ausdruck gebracht und die Neuerlassung des Bescheides gefordert. Dabei waren Gesellschafter dieser EEE Mitges zT schon seit 1998 verstorben. Diesbezüglich kann der Auffassung des Bw. in der Berufung vom 31. Mai 2007 nicht gefolgt werden, wonach die Überprüfung „nahezu unmöglich“ gewesen sei. Im Gegenteil scheint die Rechtslage im Juni 2006 eindeutig und klar gewesen zu sein: Zahlreiche Gesellschafter (insgesamt 11) waren im Zeitpunkt der Bescheiderlassung bereits verstorben, darunter manche seit 8 Jahren. Da die steuerliche Vertretung der EEE Mitges. diesbezüglich keinen

Zweifel hatte, muss dieses Wissen auch dem Bw. angelastet werden. Zumal die ITR den Gesellschafter gleich aus zwei Gründen informieren musste, einerseits weil der Feststellungsbescheid bei der EEE Mitges. als beseitigt gelten konnte und neu zu erlassen war und andererseits, weil die Tangente in den Einkommensteuerbescheiden der Gesellschafter nicht (mehr) rechtens war. Die Verständigung über derart schwerwiegende Änderungen der Bescheide muss als selbstverständlich vorausgesetzt werden. Der Bw. spricht im übrigen im Schreiben vom 7. Mai 2008 selbst davon, dass bekannt gewesen sei, dass verstorbene Personen im Feststellungsbescheid enthalten gewesen seien. Der UFS geht daher von der Kenntnis dieser Umstände auch durch den Bw. im Juni 2006 aus.

Da der Bw. und die Mitarbeiter der Steuerberatungsfirma steuerlich kundig und rechtskundig sind, muss bei Kenntnis der genannten Umstände und Unterlassung eines sofortigen Wiederaufnahmeantrages auch von einer „auffallenden Sorglosigkeit“ iSd § 303 BAO ausgegangen werden. Bekannt war nämlich auch die Tatsache, dass im Falle eines Nichtbescheides ein Wiederaufnahmeantrag zu stellen war. Die THW, welche ursprünglich bei einem anderen Steuerfall in dieser Angelegenheit beim BMF angefragt hatte, stellte die Anfragebeantwortung der ITR offenkundig bereits Mitte 2006 zur Verfügung. Die Reaktion erfolgte mit dem Schreiben vom 18. Juni 2006. Die ITR wusste zu diesem Zeitpunkt also

- sowohl von der Möglichkeit der Beantragung der Wiederaufnahme in den Fällen des Nichtbescheides

- als auch davon, dass in jedem Fall ein Nichtbescheid vorlag, weil eine Reihe von Beteiligten schon seit vielen Jahren tot waren und daher nicht als Adressat im Feststellungsbescheid hätten aufscheinen dürfen.

Damit lag die volle Kenntnis für das Stellen eines Wiederaufnahmeantrages im Juni 2006 vor. Da es um sehr weit zurückliegende Jahre ging, war auch der Grund für das Stellen des Antrages – die Vermeidung der bestehenden Einkommensteuerschuld aufgrund der inzwischen eingetretenen Verjährung – völlig klar.

Die Berufung war aus den bezeichneten Gründen abzuweisen, da der Antrag auf Wiederaufnahme im Januar 2007 als verspätet gewertet werden muss.

Beilage: 1 Anonymisierungsblatt

Linz, am 21. Mai 2008