



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw, Adresse, vertreten durch Deloitte Salzburg Wirtschaftsprüfungs GmbH, 5020 Salzburg, Ignaz-Rieder-Kai 13a, vom 4. August 2008 und vom 13. Februar 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes Salzburg-Stadt vom 16. Juli 2008 betreffend Abweisung eines Antrages auf Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 1 BAO und vom 12. Jänner 2009 betreffend Zurückweisung eines Antrages auf Erlassung eines abgeleiteten Bescheides nach § 295 BAO, jeweils hinsichtlich Einkommensteuer 1989, entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Der Spruch des angefochtenen Bescheides betreffend Abweisung eines Antrages auf Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 1 BAO wird dahingehend abgeändert, dass dieser Antrag zurückgewiesen wird.

Der angefochtene Bescheid betreffend Zurückweisung eines Antrages auf Erlassung eines abgeleiteten Bescheides nach § 295 BAO bleibt unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

Mit zwei Schriftsätzen, beide beim Finanzamt eingelangt am 15.07.2008, beantragte der Berufungswerber (kurz: Bw) das Verfahren betreffend Einkommensteuer 1989, welches (laut seinen Angaben) mit Bescheid vom 11.06.1999 rechtskräftig veranlagt worden ist, gemäß § 303 BAO wiederaufzunehmen. Ein Schriftsatz betraf die Beteiligung an der K (RNFderKGmbHundMitges) und der weitere die an der K (RNFderMundMitges).

In diesen Schriftsätzen, die nach dem äußeren Erscheinungsbild 'Musteranträge' darstellen, wurde ua. unter der Überschrift "Wiederaufnahmegrund" folgendes ausgeführt:

*"Die Qualifizierung des Grundlagenbescheides als Nichtbescheid stellt eine neu hervorgekommene Tatsache im Sinn 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."*

Mit Bescheid vom 16.07.2008 wurde dieser Antrag von der Abgabenbehörde erster Instanz abgewiesen, da nach den Bestimmungen der §§ 207ff BAO die Verjährung eingetreten und auch die Frist gemäß § 304 lit. b BAO bereits abgelaufen sei.

Dagegen richtete sich die eingebrachte Berufung vom 04.08.2008, in welcher der Rechtsansicht der Abgabenbehörde erster Instanz, wonach im gegenständlichen Fall bereits Verjährung eingetreten sei, widersprochen wurde. Gleichzeitig wurde der Antrag gestellt, einen abgeleiteten Bescheid nach § 295 BAO zu erlassen.

Die Abgabe der Feststellungserklärungen für 1989 der Mitunternehmerschaften habe zunächst zu erklärungskmäßigen Bescheiden über die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte geführt (Bescheide vom 28.03.1991 bzw. vom 24.05.1991). Nach Durchführung einer Betriebsprüfung und der Wiederaufnahme des Verfahrens wurden diese Bescheide durch die 'Feststellungsbescheide' vom 10.02.1997 ersetzt. Aufgrund dieser neuen 'Feststellungsbescheide' änderte das Finanzamt den zuletzt gültigen Einkommensteuerbescheid 1989 gemäß § 295 Abs. 1 BAO mit Bescheid vom 11.06.1999 ab, der unangefochten in Rechtskraft erwachsen ist.

Gegen die 'Feststellungsbescheide' vom 10.02.1997 wurde zunächst Berufung erhoben. Mit Berufungsentscheidung vom 28.10.2002 wurde die Berufung abgewiesen und damit die erstinstanzliche Erledigung bestätigt. Am 12.12.2002 wurde dagegen Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof erhoben. Mit Beschluss des Verwaltungsgerichtshofes vom 27.02.2008 wurde die Beschwerde zurückgewiesen.

Das Höchstgericht ist mit dem Beschluss dem Beschwerdevorbringen gefolgt, dass die neu erlassenen 'Feststellungsbescheide 1989' vom 10.02.1997 mangels gültigen Bescheidadressaten (insbes. Nennung verstorbener Beteiligter) nicht rechtswirksam erlassen worden sind und damit nicht Bescheidqualität erlangt haben. Dieser Rechtsansicht folgend

wurde die gegen die 'Feststellungsbescheide' gerichtete Berufung vom 17.04.1997 von dem für das Feststellungsverfahren zuständigen Finanzamt zurückgewiesen.

Damit ist dem formell rechtskräftig gewordenen Einkommensteuerbescheid 1989 vom 11.06.1999 ein Nichtbescheid zu Grunde gelegt worden.

Der Bw hat aus diesem Grund zunächst die Wiederaufnahme des Verfahrens zu dem Einkommensteuerbescheid 1989 begehrt und, nachdem diesem Begehren von Seiten des Finanzamtes nicht Folge gegeben wurde, zusätzlich einen Antrag auf Erlassung eines abgeleiteten Bescheides gemäß § 295 BAO gestellt.

Mit angefochtenem Bescheid vom 12.01.2009 wurde der Antrag auf Erlassung eines abgeleiteten Bescheides gemäß § 295 BAO zurückgewiesen, da die Eingabe nicht fristgerecht innerhalb der absoluten Verjährungsfrist eingebracht worden und ein Antragsrecht nach § 295 Abs. 1 BAO nicht normiert sei.

Ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung wurden die Berufungen und der entsprechende Verwaltungsakt an die Abgabenbehörde zweiter Instanz vorgelegt.

Mit Bescheid vom 01.02.2011 wurden die gegenständlichen Berufungsverfahren nach vorangegangenem Parteiengehör gemäß § 281 BAO ausgesetzt, weil der Ausgang der beim Verwaltungsgerichtshof zu den GZ 2010/15/0064 und 2010/15/0063 anhängigen Verfahren für die Entscheidung der gegenständlichen Berufungssachen von entscheidender Bedeutung war.

Mit den Erkenntnissen vom 26. Februar 2013 hat der Verwaltungsgerichtshof diese Verfahren entschieden. Die Erkenntnisse wurden dem Bw mit der Einladung zur Stellungnahme nachweislich zur Kenntnis gebracht.

### ***Über die Berufungen wurde erwogen:***

Die beiden Rechtssachen wurden wegen ihres persönlichen, sachlichen und rechtlichen Zusammenhanges zur gemeinsamen Entscheidung verbunden.

Die vorliegenden Berufungsfälle gehören zu jenen Fällen, zu denen der Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 26.02.2013, 2010/15/0064, eine Grundsatzentscheidung getroffen hat.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in diesem Erkenntnis ausgesprochen, dass mit Berufungsentscheidung des unabhängigen Finanzsenates vom 13.05.2009, RV/0058-S/09, miterledigt RV/0189-S/09, die Berufungen gegen einen Bescheid betreffend die

Zurückweisung eines Antrags auf Wiederaufnahme des Verfahrens zur Einkommensteuer 1989 gemäß § 303 Abs. 1 BAO und gegen einen Bescheid betreffend die Zurückweisung eines Antrags auf Änderung des Einkommensteuerbescheides 1989 gemäß § 295 Abs. 1 BAO zu Recht als unbegründet abgewiesen worden sind.

Dabei hat der Verwaltungsgerichtshof die Rechtsfragen, ob die Qualifikation als Nichtbescheid im Grundlagenverfahren durch den Verwaltungsgerichtshof im abgeleiteten Einkommensteuerverfahren als eine neue Tatsache gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO anzusehen ist, wozu das Bundesministerium für Finanzen eine bejahende Rechtsauskunft erteilt hat, ob die Frist des § 303 Abs. 2 BAO gewahrt bzw. zu welchem Zeitpunkt sie in Lauf gesetzt worden ist und ob die Tatbestandsvoraussetzungen des § 295 Abs. 1 BAO erfüllt sind, beantwortet.

1.) Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens nach § 303 Abs. 1 BAO:

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 (neue Beurteilungskriterien) durch die Änderung der Verwaltungspraxis oder der Rechtsprechung gewonnen werden - sind keine derartigen Tatsachen (vgl. VwGH vom 22.11.2012, 2012/15/0147).

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 vertretenen Partei zuzurechnen. Aus der einkommensteuerrechtlichen Natur des Verfahrens nach § 188 BAO folgt, dass die Kenntnis des im Feststellungsverfahren agierenden Vertreters auch den Beteiligten (hinsichtlich ihrer Einkommensteuerverfahren) zuzurechnen ist (vgl. VwGH vom 22.12.2011, 2009/15/0153).

Bereits in den zu den Beschlüssen des Verwaltungsgerichtshofes vom 27.02.2008, 2002/13/0224 und 2002/13/0225, erhobenen Beschwerden (betreffend die Feststellungsbescheide vom 10.02.1997) wurde vom Vertreter der Beschwerdeführer vorgebracht, bei 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 diesen Beschwerden auch Behauptungen über die mangelnde Bescheidqualität schon der erstinstanzlichen Erledigungen aufgestellt.

Damit waren bereits zum Zeitpunkt der Einbringung jener Beschwerden 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 die Erledigungen über die Feststellung von Einkünften für das Jahr 1989, datiert mit 10.02.1997) 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. VwGH vom 22.12.2011, 2009/15/0153)

Im Hinblick darauf, dass die Tatsachen im Sinne des § 303 BAO bereits im Jahr 2002 bekannt waren, ist der Antrag des Bw auf Wiederaufnahme des Verfahrens zur Einkommensteuer 1989 vom 15.07.2008 somit (weit) außerhalb Dreimonatsfrist des § 303 Abs. 2 BAO eingebracht worden. Dem Finanzamt kann daher schon deswegen nicht entgegengetreten werden, wenn es dem Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens für die Einkommensteuer 1989 keinen Erfolg beschieden hat.

Ferner ist dem Finanzamt auch darin zuzustimmen, dass die Frist des § 304 lit. b BAO im vorliegenden Fall bereits abgelaufen war. Nach dieser Bestimmung ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens nach Eintritt der Verjährung ausgeschlossen, sofern ihr nicht ein vor dem Ablauf einer Frist von fünf Jahren nach Eintritt der Rechtskraft des das Verfahren abschließenden Bescheides eingebrachter Antrag gemäß § 303 Abs. 1 BAO zugrunde liegt.

Da im vorliegenden Verfahren nach der unstrittigen Aktenlage das Einkommensteuerverfahren des Bw für das Jahr 1989, mit Einkommensteuerbescheid vom Juni 1999 abgeschlossen wurde, trat die formelle Rechtskraft dieses Bescheides bereits im Jahr 1999 ein. Der streitgegenständliche Wiederaufnahmeantrag vom 15.07.2008 wurde somit außerhalb der Fünfjahresfrist des § 304 lit. b BAO und sohin nicht rechtzeitig gestellt.

Nachdem der Wiederaufnahmeantrag aus dem Jahr 2008 nicht rechtzeitig im Sinne des § 304 BAO eingebracht worden ist, gelangt auch § 209a Abs. 2 BAO nicht zur Anwendung, sodass der Eintritt der Verjährung einer (neuen) Abgabenfestsetzung entgegensteht.

Soweit die Berufungswerberin diesbezüglich vorbringt, die Einkommensteuer 1989 sei aufgrund von § 209a BAO noch nicht verjährt, verkennt sie insofern die Rechtslage, als § 209a BAO keine hemmende oder aufschiebende Wirkung auf die Verjährung hat, sondern vielmehr unter bestimmten Voraussetzungen zulässt, Abgaben gerade trotz Eintritts der Verjährung festzusetzen. Die grundlegenden Anträge iSd § 209a Abs. 2 BAO sind jedoch immer vor Eintritt der Verjährung zu stellen (vgl. *Ritz*, BAO, 4. Auflage, § 209a Tz 6).

Zu sämtlichen Ausführungen wird auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 26.02.2013, 2010/15/0064, verwiesen.

Gemäß § 289 Abs. 2 BAO ist die Abgabenbehörde zweiter Instanz in Fällen, in denen sie in der Sache selbst entscheidet, 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.

Die Änderungsbefugnis ("*nach jeder Richtung*") ist durch die Sache begrenzt. Sache ist die Angelegenheit, die den Inhalt des Spruches erster Instanz gebildet hat (vgl. *Ritz*, BAO, 4. Auflage, § 289 Tz 38, mit weiteren Nachweisen).

Ein verspäteter Wiederaufnahmeantrag ist zurückzuweisen (vgl. *Ritz*, BAO, 4. Auflage, § 303 Tz 28, mit weiteren Nachweisen).

Wenn der angefochtene Bescheid hingegen die Abweisung ausspricht, so kann dieser im Rahmen der Änderungsbefugnis gemäß § 289 Abs. 2 BAO dahingehend abgeändert werden, dass er die Zurückweisung des Wiederaufnahmeantrages ausspricht (vgl. UFS vom 22.04.2009, RV/2575-W/08, mit weiteren Nachweisen).

Im gegenständlichen Fall wird daher im Rahmen der Änderungsbefugnis gemäß § 289 Abs. 2 BAO der Spruch dahingehend abgeändert, dass der Wiederaufnahmeantrag wegen Verspätung zurückzuweisen ist.

## 2.) Antrag auf Erlassung eines abgeleiteten Bescheides nach § 295 BAO:

Ist ein Bescheid von einem Feststellungsbescheid abzuleiten, so ist er gemäß § 295 Abs. 1 BAO ohne Rücksicht darauf, ob die Rechtskraft eingetreten ist, im Fall der nachträglichen Abänderung, Aufhebung oder Erlassung des Feststellungsbescheides von Amts wegen durch einen neuen Bescheid zu ersetzen oder, wenn die Voraussetzungen für die Erlassung des abgeleiteten Bescheides nicht mehr vorliegen, aufzuheben. Mit der Abänderung oder Aufhebung des Feststellungsbescheides kann gewartet werden, bis die Abänderung oder Aufhebung des Feststellungsbescheides oder der nachträglich erlassene Feststellungsbescheid rechtskräftig geworden ist.

§ 295 Abs. 1 BAO soll gewährleisten, dass abgeleitete Bescheide - hier der Einkommensteuerbescheid 1989 - dem aktuell vorliegenden Grundlagenbescheid (und der materiellen Rechtslage) entsprechen. Die grundsätzliche Funktion der genannten Vorschrift besteht darin, abgeleitete Bescheide mit den aktuellen Inhalten der zu Grunde liegenden Feststellungsbescheide in Einklang zu bringen. Eine Abänderung (oder Aufhebung) nach § 295 Abs. 1 BAO setzt aber voraus, dass nachträglich (nach Erlassung des "abgeleiteten Bescheides am 28.4.1997) ein Feststellungsbescheid abgeändert, aufgehoben oder erlassen wird (vgl. VwGH vom 26.02.2013, 2010/15/0064).

Ein derartiger Fall liegt nicht vor:

Der 'Feststellungsbescheid', auf den sich der abgeleitete Einkommensteuerbescheid 1989 vom Juni 1999 gestützt hat, ist nach Erlassung dieses Einkommensteuerbescheides nicht abgeändert oder aufgehoben worden; es ist auch kein Feststellungsbescheid (erstmalig) erlassen worden. Es ist vielmehr durch Zurückweisung der Berufung gegen diese Erledigung dokumentiert, dass dieser 'Feststellungsbescheid' keine Bescheidwirkungen entfaltet hat. Dieser Umstand führt zwar dazu, dass sich der Einkommensteuerbescheid 1989 als rechtswidrig erweist, da für die Abänderung gemäß § 295 BAO im Jahr 1997 die Tatbestandsvoraussetzung des § 295 Abs. 1 BAO, nämlich die Abänderung eines Grundlagenbescheides nicht gegeben war. Dies wäre aber in einer Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid geltend zu machen gewesen. Der Einkommensteuerbescheid 1989 ist aber - unstrittig - in Rechtskraft erwachsen. Die Bestimmung des § 295 Abs. 4 BAO ist im gegenständlichen Fall noch nicht anzuwenden (vgl. VwGH vom 26.02.2013, 2010/15/0064).

Eine Abänderung eines Grundlagenbescheides (oder eine erstmalige Erlassung eines solchen), auch nicht in der Weise, dass ein 'negativer Grundlagenbescheid im Sinne des § 188 BAO' erlassen worden wäre, liegt damit aber nicht vor. Damit ist die Tatbestandsvoraussetzung des § 295 Abs. 1 BAO nicht gegeben (vgl. VwGH vom 26.02.2013, 2010/15/0064).

§ 295 Abs. 1 BAO räumt dem Abgabepflichtigen weiter kein subjektives Recht zur Stellung eines Antrages ein (arg. von Amts wegen). Diese Bestimmung bindet ausschließlich die Abgabenbehörden. Ein auf diese Norm gestützter Antrag ist folglich mangels Antragslegitimation zurückzuweisen. Die Unzulässigkeit eines solchen Antrages besteht unabhängig vom Eintritt der (absoluten) Verjährung (vgl. UFS vom 10.04.2013, RV/0879-W/09).

Der Zurückweisungsbescheid vom 12.01.2009 entspricht daher der Rechtslage.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Salzburg, am 27. August 2013