



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vom 4. August 2008 gegen den Bescheid des FA vom 23. Juli 2008 betreffend Zurückweisung eines Antrages auf Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 1989 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) beehrte beim Finanzamt (FA) mit Schreiben vom 30. Juni 2008 "innerhalb offener Frist" die **Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO** hinsichtlich des gemäß § 295 BAO abgeänderten Einkommensteuerbescheids 1989, ausgestellt am "TAG, MONAT, JAHR" und brachte vor:

Wiederaufnahmegrund

Mit Bescheid vom 7. Mai 2008, eingelangt am 14. Mai 2008, sei festgestellt worden, dass der dem "oben genannten Einkommensteuerbescheid 1989" zu Grunde liegende Bescheid gemäß § 188 BAO vom 10. Februar 1997 mangels gültigem Bescheidadressaten der Bescheidcharakter fehle und dieser somit keine normative Kraft habe entfalten können. Es handle sich um einen Nichtbescheid (unter Hinweis auf VwGH 29.09.1997, 93/170042).

Die Qualifizierung des Grundlagenbescheides als Nichtbescheid stelle eine neu hervorgekommene Tatsache im Sinn des § 303 Abs. 1 lit. b BAO dar und sei als tauglicher Wiederauf-

nahmegrund 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.

Die oben beschriebene Rechtsansicht werde durch eine in Kopie beiliegende Erledigung des Bundesministeriums für Finanzen vom 28. Oktober 2005 geteilt.

Weiters weise der Bw. darauf hin, dass die Wiederaufnahme des rechtskräftigen Verfahrens zu einem abgeänderten Einkommensbescheid 1989 führe.

Begründung:

I. Sachverhalt:

Grundlagenbescheid:

Mit Grundlagenbescheid für das Jahr 1989, datiert mit 24. Mai 1991, seien die anteiligen Einkünfte des Bw. aus Gewerbebetrieb einheitlich festgestellt und ihm zugewiesen worden.

Im Jahr 1993 ("12. Oktober 1993") habe eine den Zeitraum 1989 -1991 betreffende Betriebsprüfung begonnen, die bis 18. Juni 1996 – "Bericht über die Betriebsprüfung gemäß § 150 BAO datiert mit 20. September 1996" – andauert habe. Ein Finanzamt habe am 10. Februar 1997, eingelangt am 19. März 1997, einen Bescheid gemäß § 188 BAO an die "XY Leasing- u. Beteiligungs GmbH und Mitgesellschafter" erlassen, wobei hinsichtlich des Jahres 1989 eine abweichende Feststellung gegenüber dem Grundlagenbescheid vom 28. März 1991 getroffen worden sei.

Gegen den Bescheid vom 10. Februar 1997 sei zeitgerecht Berufung erhoben worden. Mit Berufungsentscheidung vom 28. Oktober 2002 sei der Grundlagenbescheid vom 10. Februar 1997 bestätigt und die Berufung als unbegründet abgewiesen worden. Gegen die Erledigung der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 28. Oktober 2002 wurde am 12. Dezember 2002 eine Beschwerde beim VwGH eingebracht worden. Mit Beschluss des Verwaltungsgerichtshofes vom 27. Februar 2008 [gemeint zu: 2002/13/0224], eingelangt am 13. März 2008, sei die Beschwerde gegen die Erledigung der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 28. Oktober 2002 zurückgewiesen worden. Mit Bescheiddatum vom 7. Mai 2008 habe [daraufhin] "die Finanzverwaltung" zur Steuernummer .../.... einen Zurückweisungsbescheid zur Berufung vom 17. April 1997 erlassen.

Der nunmehr vorliegende Zurückweisungsbescheid des Finanzamtes Wien erkläre den Grundlagenbescheid 1989 vom 10. Februar 1997 mangels gültigem Bescheidadressaten zu einem Nichtbescheid und weise die Berufung als unzulässig zurück.

Abgeleiteter Bescheid / Einkommensteuerbescheid 1989:

Auf Grund vorhin erwähnter Nichtbescheide, erlassen durch das Finanzamt Wien, sei ein "ursprünglicher Einkommensteuerbescheid 1989 des Bw. gemäß § 295 BAO durch einen vorliegenden Einkommensteuerbescheid 1989 vom 10. Februar 1997" ersetzt worden.

Aus der Nichtanerkennung der Ergebnisuweisung für das Jahr 1989 der atypisch stillen Beteiligung auf Ebene des abgeleiteten Bescheides hätten Einkommensteuernachzahlungen resultiert.

Die vorgenommene Abänderung des Einkommensteuerbescheides 1989 gemäß § 295 BAO sei auf Basis eines Nichtbescheides erfolgt und entspreche damit nicht den gesetzlichen Bestimmungen.

II. Rechtliche Beurteilung:

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 10. Februar 1997 als auch der Bescheid vom 28. Oktober 2002 für das Streitjahr 1989 ins Leere gegangen sei. Damit habe jedoch der Abänderung ein tauglicher Feststellungsbescheid gefehlt. Da der abgeleitete Einkommensteuerbescheid vom "TAG MONAT JAHR" rechtswidrig erlassen worden sei und auch ein nachträglich rechtswirksam erlassener Grundlagenbescheid diesen Mangel nicht heilt (unter Hinweis auf: VwGH 93/14/0203), sei dem Wiederaufnahmeantrag stattzugeben. Da der Rechtszustand herzustellen sei, der ohne Abänderung gemäß § 295 BAO vorgelegen sei, sei der Einkommensteuerbescheid in der Fassung des "ursprünglichen Einkommensteuerbescheides vom TAG MONAT JAHR (Datum des ursprünglichen Bescheides 1989)" zu erlassen.

Diese Neuerlassung sei auch dann zwingend, wenn zu diesem Zeitpunkt bereits ein rechtswirksam erlassener Grundlagenbescheid vorliege, der im Ergebnis dem abgeänderten Einkommensteuerbescheid vom "TAG MONAT JAHR" entspreche. Verfahrensrechtlich berechtige dieser neue Grundlagenbescheid nämlich nur zur Abänderung des auf Grund der Wiederaufnahme neu erlassenen Bescheides.

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

Verjährung:

Allgemein weise der Bw. darauf hin, dass abgeleitete Abgabenbescheide im Gegensatz zu Feststellungsbescheiden der Verjährung unterliegen und damit dem Rechtsunterworfenen grundsätzlich ein Rechtsverlust drohe (unter Hinweis auf: "Ritz Kommentar zur Bundesabgabenordnung 3. Auflage, Seite 608 RdZ bzw. BMF SWK 2004, S 878")

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

III. Anträge:

Im Sinne der obigen Ausführungen beantrage der Bw. die Wiederaufnahme des Verfahrens.

Im im Wiederaufnahmsantrag genannten und beigelegten **Schreiben des BMF vom 28. Oktober 2005**, gerichtet an eine Steuerberatungsgesellschaft zum "Wiederaufnahme zur Aufhebung eines zu Unrecht auf § 295 BAO gestützten Bescheides" ist zu entnehmen, dass das BMF bezugsgemäß folgende Rechtsansichten mitteile: Eine Maßnahme nach § 295 Abs. 1 BAO setze die nachträgliche Erlassung eines Feststellungsbescheides (Grundlagenbescheides) voraus. Ergehe ein solcher nicht (zB "Nichtbescheid" als Folge fehlerhafter Adressierung, unterlassene Zustellung), so sei ein dennoch erlassener Änderungsbescheid (§ 295 Abs. 1 BAO) rechtswidrig. Dies könne nicht nur mit Berufung oder mit Antrag auf Aufhebung (§ 299 Abs. 1 BAO) geltend gemacht werden. In Betracht komme 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 gewesen sei. Diesfalls sei der Umstand, dass kein Grundlagenbescheid erlassen worden sei, im abgeleiteten Abgabenverfahren eine neu hervorgekommene Tatsache iSd § 303 BAO. Den Wiederaufnahmswerber 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 vorliegen würden. Die Bewilligung der Wiederaufnahme, somit die Aufhebung des Änderungsbescheides (§ 295 Abs. 1 BAO) habe auch dann zu erfolgen, wenn in der Zwischenzeit ein wirksamer Grundlagenbescheid ergangen sei. Dies saniere nämlich nicht die Rechtswidrigkeit eines trotz Fehlens der diesbezüglichen Voraussetzungen erlassenen Änderungsbescheides. Die Wiederaufnahme sei übrigens auch dann zu bewilligen, wenn die Bemessungsverjährung der Erlassung eines (dem zwischenzeitig erlas-

senen Grundlagenbescheid berücksichtigenden) neuerlichen Änderungsbescheides entgegenstehe.

Das FA wies den Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 1989 mit **Bescheid vom 23. Juli 2008** mit der Begründung zurück, nach § 304 BAO sei eine Wiederaufnahme des Verfahrens auf Antrag der Partei zulässig, wenn dieser a) innerhalb des Zeitraumes, bis zu dessen Ablauf die mtswegige Wiederaufnahme unter der Annahme der Verjährungsfrist (§§ 207 bis 209 BAO) von sieben Jahren zulässig wäre oder b) vor dem Ablauf einer Frist von fünf Jahren nach Eintritt der Rechtskraft des das Verfahren abschließenden Bescheides eingebracht werde. Für die Einkommensteuer 1989 sei bereits mit 31. Dezember 1999 absolute Verjährung gemäß § 209 Abs. 3 BAO eingetreten. Zudem sei der Einkommensteuerbescheid 1989 im Jahr der Zustellung "dh. 1997" mit ungenütztem Ablauf der Berufungsfrist rechtskräftig geworden. Somit sei der Antrag des Bw. nicht vor Ablauf der im § 304 lit. a und b BAO angeführten Fristen eingebracht worden.

In der **Berufung vom 4. August 2008** brachte der Bw. vor, mit Bescheid vom 23. Juli 2008 habe das FA seinen Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend das Jahr 1989 mit der Begründung zurückgewiesen, dass der Antrag auf Wiederaufnahme nicht rechtzeitig eingebracht worden sei, da hinsichtlich des Einkommensteuerbescheides 1989 bereits Verjährung eingetreten sei. Dies sei jedoch, wie sich aus folgenden Ausführungen ergeben werde, unrichtig:

Der Bw. habe sich im Jahr 1989 an der X Aktiengesellschaft (Rechtsnachfolger der x Unternehmensbeteiligung und Leasing GmbH u. ehemalige atypisch stille Gesellschafter) beteiligt. Hinsichtlich der Einkünfte 1989 sei am 4. September 1990 eine einheitliche und gesonderte Feststellungserklärung abgegeben worden.

Mit Bescheid vom 28. März 1991 sei die Mitunternehmerschaft erklärungsgemäß veranlagt worden. Im Jahr 1997 sei das Verfahren hinsichtlich der Einkünfte 1989 wieder aufgenommen und am 10. Februar 1997 ein neuer einheitlicher und gesonderter Feststellungsbescheid erlassen worden. Gegen diesen sei das Rechtsmittel der Berufung erhoben worden, welches mit Bescheid vom 28. Oktober 2002 von der Finanzlandesdirektion Wien, Niederösterreich und Burgenland abgewiesen worden sei. Gegen diese Berufungsentscheidung sei eine Verwaltungsgerichtshofbeschwerde erhoben und mit Entscheidung vom 27. Februar 2008 [gemeint: 2002/13/0224] die Beschwerde zurückgewiesen worden, da es sich bei der Erledigung der Finanzlandesdirektion Wien, Niederösterreich und Burgenland um einen nichtigen Bescheid gehandelt habe. In weiterer Folge sei auch die Berufung gegen den einheitlich und gesonderten Feststellungsbescheid 1989 vom 17. April 1997 mit Bescheid vom 7. Mai 2008 zurückgewiesen worden, da auch dieser Bescheid nichtig gewesen sei.

- Keine Verjährung, da die einheitlich und gesonderten Feststellungserklärung 1989 nie bescheidmäßig erledigt wurden sei:

Grund für die nichtigen Bescheide seien Fehler in der Adressierung gewesen, insbesondere seien in dem einheitlichen und gesonderten Feststellungsbescheid bereits verstorbene Personen angeführt worden. Diesbezüglich sei zu beachten, dass auch in dem Bescheid vom 28. März 1991 bereits verstorbene Personen angeführt seien, so zum Beispiel am 111 1990, 222 1990, 333 1990 und 444 1990 verstorbene angeführte Personen. Somit sei auf Grund der Judikatur des VwGH auch der Bescheid vom 28. März 1991 als Nichtbescheid zu qualifizieren. Als Ergebnis der Auflistung sei ersichtlich, dass mit Erklärung vom 4. September 1990 für die Beteiligung des Bw. eine einheitlich und gesonderte Feststellungserklärung abgegeben worden, aber bis zum heutigen Tage diese Erklärung nicht bescheidmäßig veranlagt worden sei. Somit könne hinsichtlich des Jahres 1989 keine Verjährung eingetreten sein, weil gemäß § 209a Abs. 2 BAO die Einkommensteuerveranlagung mittelbar von der Erledigung der abgegebenen einheitlich und gesonderten Feststellungserklärung abhängt (unter Hinweis auf Ellinger-Iro-Kramer-Sutter-Urtz in Bundesabgabenordnung zu § 209a BAO Anmerkung 11; Ritz, Bundesabgabenordnung § 209a Rz 7). Aus Gründen der Übersichtlichkeit würden die wesentlichen Daten nochmals tabellenartig angeführt:

1991: einheitlich und gesonderte Feststellungserklärung für das Jahr 1989 vom 28. März 1991

1997: Wiederaufnahme des Verfahrens 1989 und neuer einheitlich und gesonderter Feststellungsbescheid vom 10. Februar 1997, Berufung gegen diese Bescheide vom 17. April 1997, Einkommenssteuerbescheid vom "3. Februar 1999....1997"

2002: Berufungsentscheidung vom 28. Oktober 2002 der Finanzlandesdirektion Wien, Niederösterreich und Burgenland, fristgerechte Einreichung einer VwGH-Beschwerde am 12. Dezember 2002

2008: Mit 27 Februar 2008 Zurückweisung der VwGH-Beschwerde, da die Erledigung der Finanzlandesdirektion als nichtiger Bescheid zu qualifizieren sei. Mit 7. Mai 2008 Zurückweisung der Berufung vom 17. April 1997, da auch der Bescheid des Finanzamtes als nichtiger Bescheid zu qualifizieren sei. Mit 30. Juni 2008 Wiederaufnahmeantrag

- Keine Verjährung, da die Einkommensteuerveranlagung 1989 von einem Rechtsmittelverfahren abhängig sei:

Im Übrigen sei zu erwähnen, dass selbst, wenn man den Bescheid vom 28. März 1991 nicht als nichtigen Bescheid qualifizieren würde, hinsichtlich des Einkommensteuerbescheides 1989 keine Verjährung eingetreten sein könne. 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 habe. 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 des Bw. für 1989 somit 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:

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.

Gemäß § 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 Wiederaufnahmsgrund Kenntnis erlangt hat, bei der Abgabenbehörde einzubringen, die im abgeschlossenen Verfahren den Bescheid in erster Instanz erlassen hat.

Der Bw. begehrt die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend eines gemäß § 295 BAO geänderten Einkommensteuerbescheides 1989. Gemäß § 295 Abs. 1 BAO ist ein Bescheid, wenn dieser von einem Feststellungsbescheid abzuleiten ist, 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. Gemäß § 188 BAO sind die dort in Abs. 1 aufgezählten Einkünfte

derselben Einkunftsart, wenn an diesen mehrere Personen beteiligt sind, festzustellen und der festgestellte Betrag auf die jeweiligen Teilhaber zu verteilen (Abs. 2).

Der Bw. bringt vor, am 7. Mai 2008 sei im Feststellungsverfahren (§ 188 BAO) von dem für die Personengesellschaft zuständigen Finanzamt festgestellt worden, dass der dem Einkommensteuerbescheid 1989 des Bw. zu Grunde liegende Feststellungsbescheid mangels gültigem Bescheidadressaten ein Nichtbescheid sei und dies einen Wiederaufnahmsgrund gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO darstelle.

Im zwischenzeitigen Erkenntnis VwGH 26.2.2013, 2010/15/0064, wurde über die Beschwerde eines anderen Beteiligten der hier berufsgegenständlichen Personengesellschaft betreffend ua. Einkommensteuer 1989 und somit zum gleichen Sachverhalt entschieden, dass sich das Verfahren nach § 188 BAO als Bündelung eines Ausschnittes der Einkommensteuerverfahren aller Beteiligten darstellt, weiters die Person, welche im Feststellungsverfahren dem Finanzamt gegenüber für die Personengesellschaft auftritt, damit für die Gesellschafter der Personenvereinigung (im Hinblick auf diesen Ausschnitt ihres Einkommensteuerverfahrens) tätig wird und daher die Kenntnis des Vertreters über einen Wiederaufnahmsgrund auch der vertretenen Partei zuzurechnen ist. 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.

Im vorliegenden Fall gibt der Bw. selbst an, dass der Beschluss VwGH 27.2.2008, 2002/13/0224, betreffend ua. Feststellung der Einkünfte für das Jahr 1989 der für den Bw. berufsgegenständlichen Personengesellschaft, bei ihm "am 13. März 2008 eingelangt", also dem Bw. zugekommen ist. Laut VwGH 26.2.2013, 2010/15/0064, wurde vom Vertreter (somit auch des beteiligten Bw.) im Verfahren VwGH 27.2.2008, 2002/13/0224, vorgebracht, dass es im auch hier berufsgegenständlichen Zeitraum 1989 zu Wechsel der Beteiligten gekommen sei, auf die die Behörde bei der Bezeichnung der Bescheidadressaten nicht Bedacht genommen habe, und schon in diesem damaligen Verfahren der steuerliche Vertreter Behauptungen über die mangelnde Bescheidqualität der erstinstanzlichen Erledigung aufstellte.

Der VwGH stellt im Erkenntnis 26.2.2013, 2010/15/0064, wörtlich fest: "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 man-

gelnde Bescheidqualität (auch wenn diese Rechtsfolge von der Finanzverwaltung bestritten wurde) kommt es für die Frage der Rechtzeitigkeit der Einbringung des Antrages auf Wiederaufnahme an".

Diese rechtliche Beurteilung ist auch auf den vorliegenden Fall des Bw. anzuwenden, dem der Kenntnisstand des Vertreters in dem bereits **im Jahr 2002** eingeleiteten und mit Beschluss vom **27. Februar 2008** beendeten Verfahrens VwGH 2002/13/0224, zuzurechnen ist und somit ein Antrag des Bw. vom erst **30. Juni 2008** auf Wiederaufnahme des abgeleiteten Einkommensteuerbescheides 1989 jedenfalls nach Ablauf der **Dreimonatsfrist** des § 303 Abs. 2 BAO und damit verspätet gestellt wurde.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 8. April 2013