



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vom 16. Dezember 2008 gegen den Bescheid des FA vom 3. Dezember 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

Die Berufungswerberin (Bw.) begehrte 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 28. April 1997 und brachte vor:

Wiederaufnahmegrund:

Mit Bescheid vom 7. Mai 2008, eingelangt am 14. Mai 2008, sei festgestellt worden, dass der dem 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

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.

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

Weiters weise die 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 28. März 1991, seien die anteiligen Einkünfte der Bw. aus Gewerbebetrieb einheitlich festgestellt und ihr 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" – angedauert 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 sei 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 der 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 28. April 1997 rechtswidrig erlassen worden sei und auch ein nachträglich rechtswirksam erlassener Grundlagenbescheid diesen Mangel nicht heile (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 17. September 1991 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 28. April 1997 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 die Bw. darauf hin, dass abgeleitete Abgabenbescheide im Gegensatz zu Feststellungsbescheiden der Verjährung unterliegen würden 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 die Bw. die Wiederaufnahme des Verfahrens.

Dem 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 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 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 erlassenen Grundlagenbescheid berücksichtigenden) neuerlichen Änderungsbescheides entgegenstehe.

Das FA wies den Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 1989 mit **Bescheid vom 3. Dezember 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, datiert mit 16. Dezember "[2]008"**, brachte die Bw. vor, mit Bescheid vom 3. Dezember 2008 habe das FA ihren Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend das Jahr 1989 mit der Begründung zurückgewiesen, dass der Antrag auf Wiederaufnahme nicht rechtzeitig eingebracht wurde, da hinsichtlich des Einkommensteuerbescheides 1989 bereits Verjährung eingetreten ist. Dies sei jedoch, wie sich aus folgenden Ausführungen ergeben werde, unrichtig. Die Bw. habe sich im Jahr 1989 an der X Aktiengesellschaft (Rechtsnachfolger der Y Leasing- u. Beteiligungs GmbH u. ehemalige atypisch stille Gesellschafter) beteiligt. Hinsichtlich der Einkünfte 1989 sei am 27. September 1990 eine einheitliche und gesonderte Feststellungserklärung abgegeben worden. Mit Bescheid vom 24. Mai 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.

1. Keine Verjährung, da die einheitlich und gesonderten Feststellungserklärung 1989 nie bescheidmäßig erledigt worden 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 24. Mai 1991 bereits verstorbene Personen angeführt seien (unter Hinweis auf vier in den Jahren 1990 und 1991 genannte Personen). Somit sei auf Grund der Judikatur des VwGH auch der Bescheid vom 24. Mai 1991 als Nichtbescheid zu qualifizieren. Als Ergebnis der Auflistung sei ersichtlich, dass mit Erklärung vom 27. September 1990 für die Beteiligung der Bw. eine einheitlich und gesonderte Feststellungserklärung abgegeben, aber bis zum heutigen Tage, diese Erklärung nicht bescheidmäßig veranlagt worden. Somit könne hinsichtlich des Jahres 1989 keine Verjährung eingetreten sein, weil gemäß § 209a Abs. 2 BAO die Einkommensteuerveranlagung der Bw. 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 24. Mai 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 28. April 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

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

Im Übrigen sei zu erwähnen, dass selbst, wenn man den Bescheid vom 24. Mai 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 der 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 die 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.

Das FA wies die Berufung mit **Berufungsvorentscheidung vom 25. März 2009** mit der Begründung ab, bei der veranlagten Einkommensteuer des Jahres 1989 sei mit Ablauf des Jahres 1999 die absolute Verjährung gemäß § 209 Abs. 3 BAO eingetreten. Da der gegenständlichen Antrag auf Wiederaufnahme der Einkommensteuer 1989 nicht vor Eintritt der absoluten Verjährung, welche mit 31. Dezember 1999 eingetreten sei und nicht innerhalb der in § 304 lit. a und b BAO genannten Fristen eingebracht worden sei, sei die Wiederaufnahme des Verfahrens auf Grund des gegenständlichen Antrages nicht zulässig. Zum Hinweis, dass nach Maßgabe des § 209a Abs. 2 BAO die Verjährung nicht eingetreten sei, sei festzuhalten: § 209a Abs. 1 und 2 BAO würden lauten:

"(1) Einer Abgabenfestsetzung, die in einer Berufungsentscheidung zu erfolgen hat, steht der Eintritt der Verjährung nicht entgegen.

(2) Hängt eine Abgabenfestsetzung unmittelbar oder mittelbar von der Erledigung einer Berufung oder eines in Abgabenvorschriften vorgesehenen Antrages (§ 85) ab, so steht der Abgabenfestsetzung der Eintritt der Verjährung nicht entgegen, wenn die Berufung oder der Antrag vor diesem Zeitpunkt, wenn ein Antrag auf Aufhebung gemäß § 299 Abs. 1 vor Ablauf der Jahresfrist des § 302 Abs. 1 oder wenn ein Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens rechtzeitig im Sinn des § 304 eingebracht wurde."

Für den gegenständlichen Wiederaufnahmsantrag komme daher die Bestimmung des § 209a Abs. 2 BAO nicht zur Anwendung, da dieser nicht vor Eintritt der Verjährung eingebracht worden sei. Der Umstand, dass allenfalls die Abgabenfestsetzung noch auf Grund anderer noch nicht erledigter Anträge trotz Eintritt der Verjährung zulässig sein könnte, bedeute noch

nicht, dass die Abgabenfestsetzung auf Grund des gegenständlichen Wiederaufnahmsantrages zulässig sein müsse. Weiters sei ein Antrag auf Wiederaufnahme gemäß § 303 Abs. 2 BAO binnen einer Frist von drei Monaten von dem Zeitpunkt an, in dem der Antragsteller nachweislich von dem Wiederaufnahmegrund Kenntnis erlangt habe, bei der Abgabenbehörde einzubringen, die im abgeschlossenen Verfahren den Bescheid in erster Instanz erlassen habe. Die Tatsache sowie die Gründe der Falschadressierung des der Einkommensteuer 1989 zu Grunde liegenden Feststellungsbescheides vom 10. Februar 1997 seien vom Berufungswerber jedenfalls bereits im Rahmen seiner VwGH-Beschwerde vom 12. Dezember 2002 [gemeint: betreffend des Einkünftefeststellungsbescheides ua. für 1989 zu VwGH 2002/13/0224] vorgebracht worden. Diese Tatsache und die entsprechenden Beweismittel seien [gemeint:] der Bw. daher spätestens an diesem Tag bekannt und bewusst gewesen. Der gegenständliche Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 1989 sei damit mehr als fünf Jahre nach der nachweislichen Kenntniserlangung der dafür behaupteten Gründe gestellt worden, womit dieses Anbringen auch aus Sicht des Neuerungstatbestandes jedenfalls als verspätet zu beurteilen sei. Die Zurückweisung erfolgte daher zu Recht, auf die Entscheidungen des UFS - UFSW, GZ RV/3129-W/08 vom 04.03.2009, UFSW, GZ RV/3297-W/08 vom 27.01.2009, UFSW, GZ RV/3444-W/08 vom 27.01.2009 "u.a." im Zusammenhang mit gleich lautenden in Serie eingebrachten Berufungen gegen die Zurückweisung von Anträgen auf Wiederaufnahme werde verwiesen.

Im **Vorlageantrag vom 24. April 2009** brachte die Bw. vor, ihre Berufung vom 16. Dezember 2008 sei als nicht fristgerecht zurückgewiesen worden, weil nach Meinung des FAes1. die Dreimonatsfrist bereits abgelaufen und 2. bereits Verjährung eingetreten sei. Das FA habe weiters festgestellt, dass es die vertretene Rechtsansicht im Schreiben des Bundesministeriums für Finanzen vom 28. Oktober 2005, wonach die Wiederaufnahme auch dann zu bewilligen sei, wenn die Bemessungsverjährung der Erlassung eines neuerlichen Änderungsbescheides entgegensteht, nicht teilte.

ad 1.) Abgelaufene Dreimonatsfrist:

Nach Meinung des FAes sei am 10. Februar 1997 ein Nichtbescheid erlassen worden, Es sei nach Meinung des FAes daher der Partei ab dem Jahr 1997 bekannt gewesen, dass ein Nichtbescheid vorliege. Dieser Begründung mangle es jedenfalls an jeglicher "Kausalität". Warum der Bw. bereits im Jahr 1997 bekannt gewesen sein soll, dass ein Nichtbescheid vorliege, könne nur vermutet werden. Fakt sei, dass die Finanzlandesdirektion Wien, Niederösterreich und Burgenland trotz eines entsprechenden Hinweises in der Berufung in ihrer Erledigung vom 28. Oktober 2002 nicht von einem Nichtbescheid ausgegangen sei. Fakt sei, dass das [gemeint: für das Feststellungsverfahren] zuständige Finanzamt Wien erst am

7. Mai 2008 durch Zurückweisung der Berufung den Bescheid vom 10. Februar 1997 als Nichtbescheid qualifiziert habe. Auch wenn die Experten seitens der Finanzverwaltung bis zum 7. Mai 2008 ganz offensichtlich nicht in der Lage gewesen seien, den Bescheid vom 10. Februar 1997 als Nichtbescheid zu qualifizieren, unterstelle man aber umgekehrt, dass die Partei dies bereits im Jahr 1997 hätte erkennen müssen. Eine derartige Begründung könne nur als zynisch bzw. als absolut unsachlich bezeichnet werden. Weiters sei der Wiederaufnahmeantrag vom 30. Juni 2008 als nicht fristgerecht zurückgewiesen worden, weil nach Meinung des FAes bereits der Verwaltungsgerichtshof im Beschluss vom 27.02.2008 [gemeint zum Verfahren: 2002/13/0224] dem Grundlagenbescheid 1989 vom 10. Februar 1997 jeglichen Bescheidcharakter abgesprochen habe. Diese Aussage des FAes sei jedoch unrichtig. In dem zitierten VwGH-Erkenntnis spreche der VwGH nur dem Bescheid vom 28. Oktober 2002 der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland jeglichen Bescheidcharakter ab. Der VwGH lasse - im Gegensatz zu den Ausführungen des FAes die Frage, ob bereits die erstinstanzlichen Bescheide vom 10. Februar 1997 Nichtbescheide seien ausdrücklich offen, wenn er schreibe: "In der vorliegenden Beschwerde gegen diese Erledigung wird u.a. - in Verbindung mit der Behauptung über die mangelnde Bescheidqualität schon der erstinstanzlichen Erledigungen, worauf hier nicht eingegangen werden muss (!)". Im Übrigen sei erwähnt, dass der VwGH in dieser Sachverhaltskonstellation über die Bescheidqualität der erstinstanzlichen Bescheide gar nicht absprechen könne, da nicht diese vor dem VwGH angefochten waren, sondern die o.a. Erledigung vom 28. Oktober 2002 der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland. Wie oben angeführt, seien die Zurückweisungsbescheide des Finanzamtes Wien "gegen" die Berufungen gegen die Bescheide vom 10. Februar 1997 erst am 7. Mai 2008 ergangen. Erst mit diesen Zurückweisungsbescheiden sei behördlich die Nichtigkeit der Bescheide vom 10. Februar 1997 festgestellt worden. Frühestens erst ab diesem Zeitpunkt könne daher auch der Fristenlauf für die Einbringung des Wiederaufnahmeantrages zu laufen beginnen. In diesem Umfeld der sachlichen Gegebenheiten und des erforderlichen Rechtsschutzes könne eine verfassungskonforme Interpretation der verfahrensgegenständlichen Fristenregelung für einen mit Neuerungen betreffend die einheitliche und gesonderte Feststellung begründeten Wiederaufnahmeantrag nur folgende Frist ergeben: Die Frist für den Antrag auf Wiederaufnahme beginne nicht früher zu laufen, als beim zuständigen Finanzamt die Verständigung über die nachträgliche Abänderung, die Aufhebung oder die Feststellung der Unwirksamkeit des Feststellungsbescheides einlange und nach außen erkennbar in Erscheinung trete, insbesondere auch nicht früher, als dem Abgabepflichtigen verlässlich bekannt werde, dass das zuständige Finanzamt darauf nicht mit amtswegiger Erlassung eines abgeleiteten Bescheides reagiere.

ad 2.) Verjährung:

Gemäß § 209a BAO sei deswegen keine Verjährung eingetreten, weil die einheitlich und gesonderte Feststellungserklärung des Jahres 1989 nie bescheid mäßig erledigt worden sei. Dies sei hier näher erläutert: Die Bw. habe sich im Jahr 1989 an der X Aktiengesellschaft (Rechtsnachfolger der MLG III Leasing Beteiligungs GmbH u. ehemalige atypisch stille Gesellschafter) als atypisch stiller Gesellschafter beteiligt. Hinsichtlich der Einkünfte 1989 sei am 27. September 1990 eine einheitlich und gesonderte Feststellungserklärung abgegeben worden. Mit Bescheid vom 24. Mai 1991 sei die Mitunternehmerschaft erklärungsgemäß veranlagt worden. Im Jahr 1997 sei das Verfahren hinsichtlich der Einkünfte 1989 wieder aufgenommen und es wurde am 10. Februar 1997 ein neuer einheitlich und gesonderter Feststellungsbescheid erlassen worden. Gegen diesen sei das Rechtsmittel der Berufung erhoben, welches mit Bescheid vom 28. Oktober 2002 von der Finanzlandesdirektion Wien, Niederösterreich und Burgenland abgewiesen worden sei. Gegen diese Berufungsentscheidung sei VwGH-Beschwerde erhoben und mit Entscheidung vom 27. Februar 2008 [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 vom Finanzamt Wien zurückgewiesen worden, da auch dieser Feststellungsbescheid nichtig gewesen sei. Grund für die nichtigen Bescheide seien Fehler in der Adressierung gewesen, insbesondere seien in dem einheitlich und gesonderten Feststellungsbescheid bereits verstorbene Personen angeführt worden. Auf der Ebene der einheitlich und gesonderten Feststellung sei somit eine Erklärung abgeben, diese wurde aber bescheidmäßig nie erledigt worden. Es seien zwar auf Ebene der einheitlich und gesonderten Feststellungen als "Bescheide" titulierte Erledigungen verschickt worden, diese seien jedoch nichtige Bescheide. Diesbezüglich sei zu beachten, dass auch in dem Bescheid vom 24. Mai 1991 bereits verstorbene Personen angeführt sein (unter Hinweis auf mehrere Personennamen mit Sterbedatum). Somit sei auf Grund der Judikatur des VwGH auch der Bescheid vom 24. Mai 1991 als Nichtbescheid zu qualifizieren. Somit könne hinsichtlich des Jahres 1989 trotz Verjährung noch ein Bescheid ergehen, weil gemäß § 209a Abs. 2 BAO die Einkommensteuerveranlagung der Bw. mittelbar von der Erledigung der abgegebenen einheitlich und gesonderten Feststellungserklärung abhängt (unter Hinweis auf Ellinger-Iro-Kramer-Sutter-Urtz in Bundesabgabenordnung zu § 209 a BAO Anmerkung 11; Ritz Bundesabgabenordnung § 209a Rz 7). Aus Gründen der Übersichtlichkeit würden die wesentlichen Daten nochmals tabellenartig angeführt:

1990: Erklärung vom 27. September 1990

1991: einheitlich und gesonderte Feststellungsveranlagung für das Jahr 1989 vom 24. Mai 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 "vom1997"

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

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

Zu beachten sei, dass diese Sachverhaltskonstellation auch telefonisch seitens "der steuerlichen Vertretung des Treuhänders" mit Dr. Ritz vom BMF "durchbesprochen" worden sei und dieser auch klar bestätigt habe, dass in dieser Konstellation keine Verjährung eingetreten sein könne. Mittlerweile habe es mit "der steuerlichen Vertretung des Treuhänders" und dem für die einheitlich und gesonderte Feststellung zuständigen Finanzamt Wien eine Besprechung gegeben. Hierbei habe sich aus der Aktenlage ganz klar ergeben, dass der in der Berufung geschilderte Sachverhalt vorliege. Deswegen sei auch nur dieser hier wiederholt. Auf die in der Berufung alternativ vorgebrachte Sachverhaltskonstellation des Punktes 2 werde nicht mehr näher eingegangen, wenngleich unzweifelhaft auch eine Berufung gegen den Feststellungsbescheid die Verjährungshemmung des § 209a BAO "besitzen" müsse. Jede andere Auslegung sei nicht verfassungskonform. Ausdrücklich sei abschließend darauf zu verweisen, dass es nicht nur eine Wiederaufnahme auf Antrag sondern auch eine Wiederaufnahme von Amts wegen gebe. Fakt sei, dass der Einkommensteuerbescheid der Bw. auf Grund eines Nichtbescheides geändert worden und dass dies rechtswidrig gewesen sei und diese Rechtswidrigkeit auch durch einen etwaigen zukünftigen gleichlautenden einheitlichen und gesonderten Feststellungsbescheid nicht saniert werden könne (unter Hinweis auf VwGH 24.11.1980, 93/14/0203). Damit seien auch die Voraussetzungen für eine amtswegige Wiederaufnahme, sowie die Voraussetzung des § 295 BAO gegeben. Ganz offensichtlich erfolge die gebotene amtswegige Änderung gegenständlichen Einkommenssteuerbescheides der Bw. nur deswegen nicht, weil sich dies zu ihren Gunsten auswirken würde. Da die Ausführungen der Bw. in der Berufung seitens des FAes ganz offensichtlich missverstanden worden seien, sei die Bw. gemäß § 276 Abs. 5 BAO ausdrücklich auch mit einer 2. Berufungsvorentscheidung einverstanden.

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.

Die 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).

Die 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 der 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 die Bw. selbst an, dass der Beschluss VwGH 27.2.2008, 2002/13/0224, betreffend ua. Feststellung der Einkünfte für das Jahr 1989 der für die Bw. berufsgegenständlichen Personengesellschaft, bei ihr "am 13. März 2008 eingelangt", also der Bw. zugekommen ist. Laut VwGH 26.2.2013, 2010/15/0064, wurde vom Vertreter (somit auch der 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 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".

Diese rechtliche Beurteilung – die im Grunde schon das FA vorweg in der Berufungsvorentscheidung richtig vornahm - ist auch auf den vorliegenden Fall der Bw. anzuwenden, der 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 – zu beachten ist weiters, dass nach Angaben der Bw. ihr steuerlicher Vertreter im Feststellungsverfahren betreffend ua. 1989 bereits noch früher, nämlich in der Berufung vom **17. April 1997** gegen den Nichtbescheid "einen entsprechenden Hinweis" auf die mangelnde Bescheidqualität gab und damit ein Kenntnisstand der Bw. über einen Wiederaufnahmsgrund bereits im **Jahr 1997** anzusetzen ist - und somit ein Antrag der 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 12. April 2013