

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R. in der Beschwerdesache des Bf., vertreten durch W-GmbH, Adr, gegen den Bescheid des Finanzamtes Kufstein Schwaz vom 20. April 2011 betreffend Abweisung eines Wiedereinsetzungsantrages zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird Folge gegeben. Dem Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand wird stattgegeben.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

## **Entscheidungsgründe**

1.1. Im Anschluss an eine abgabenbehördliche Prüfung vertrat das Finanzamt die Auffassung, dass sich der Beschwerdeführer (kurz: Bf.) und A. zu einer Gesellschaft nach bürgerlichem Recht zusammengeschlossen und als Mitunternehmer in den Jahren 2001 bis 2003 Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt hätten.

Mit Erledigungen vom 30.9.2005, die als Feststellungsbescheide i. S. d. § 188 BAO gedacht waren und von beiden Streitparteien als solche betrachtet wurden, stellte das Finanzamt die im Rahmen der Mitunternehmerschaft erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb in entsprechender Höhe fest und wies dem Bf. und A. jeweils die Hälfte zu.

Auf dieser Grundlage erließ das Finanzamt an den Bf. gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderte Einkommensteuerbescheide für 2001 bis 2003 mit Ausfertigungsdatum 5.10.2005.

Im Berufungsverfahren betreffend das Feststellungsverfahren nach § 188 BAO, in welchem das Bestehen einer Mitunternehmerschaft und das Vorliegen von Einkünften aus Gewerbebetrieb strittig waren, gelangte der Unabhängige Finanzsenat mit Berufungsentscheidung vom 3.5.2010, GZ. ...., zum Ergebnis, dass an Stelle von Feststellungsbescheiden „Nichtbescheide“ erlassen worden seien, weshalb die dagegen

erhobene Berufung als unzulässig zurückgewiesen wurde (§ 273 Abs. 1 BAO idF vor FVwGG 2012).

1.2. Mit Eingabe vom 31.7.2010 beantragte der steuerliche Vertreter des Bf. die Wiedereinsetzung in den vorigen Stand wegen Versäumung der Frist zur Einbringung einer Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 2001 bis 2003 vom 5.10.2005. Die Begründung lautet wie folgt:

*„...Nach Qualifizierung der fälschlich als „Bescheide“ zur einheitlichen und gesonderten Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für die Jahre 2001, 2002 und 2003 bezeichneten Ausfertigungen zu St. Nr. .... vom 30.9.2005 als „Nichtbescheide“ ergibt sich die Situation, dass Ergebnistangenten aus diesen „Nichtbescheiden“ in den Einkommensteuerbescheiden für 2001, 2002 und 2003 dennoch angesetzt wurden und sich einkommensteuerlich ausgewirkt haben.*

*Die Zurückweisung der Berufung gegen einen sich als „Nichtbescheid“ herausstellenden „Feststellungsbescheid“ löst nun – und da ist das eigentliche Problem – keine Ableitungen nach § 295 Abs. 1 BAO aus, da es weder zu einer nachträglichen Abänderung, noch zu einer Aufhebung oder einer Erlassung eines Feststellungsbescheides kommt. Dies wäre jedoch Voraussetzung dafür, dass sich der vom Feststellungs- als Grundlagenbescheid abgeleitete Einkommensteuer- als Folgebescheid ändert.*

*Wir haben also den Fall, dass es nun zwar keine Feststellungsbescheide für die Jahre 2001, 2002 und 2003 mehr gibt, in den rechtskräftigen Einkommensteuerbescheiden für diese Jahre jedoch Ergebnistangenten aus einer damals vermeintlich existierenden Mitgesellschaft in Höhe von ..... enthalten sind.*

*Aus heutiger Sicht wäre es richtig gewesen, gegen die Einkommensteuerbescheide für 2001, 2002 und 2003, jeweils vom 5.10.2005, innerhalb eines Monats nach Zustellung Berufung mit der Begründung zu erheben, dass unter den Einkünften aus Gewerbebetrieb fälschlicherweise Ergebnisanteile aus einer nicht existenten Mitgesellschaft auf Basis von als „Nichtbescheide“ zu wertenden „Feststellungsbescheiden“ angesetzt wurden.*

*Wegen Nichterkennens des Umstandes, dass diesbezüglich „Nichtbescheide“ vorliegen, wurde diese Frist versäumt (Angabe gemäß § 309a Abs. 1 lit. a BAO).*

*§ 308 Abs. 1 BAO sieht vor, dass gegen die Versäumung einer Frist ein Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand möglich ist. Vorausgesetzt wird dabei einmal, dass durch das Versäumnis die Partei einen Rechtsnachteil erlitten hat. Dieser Rechtsnachteil ist im vorliegenden Fall darin zu sehen, dass das Einkommen jeweils um die vermeintliche Ergebniskomponente zu hoch angesetzt wurde und davon jeweils knapp 50% Einkommensteuer vorgeschrieben wurde.*

*Weitere Voraussetzung ist, dass die Partei durch ein unvorhergesehenes oder unabwendbares Ereignis an der Einhaltung der Frist gehindert war. Im vorliegenden Fall wurde nicht rechtzeitig erkannt, dass die „Feststellungsbescheide“ in Wirklichkeit „Nichtbescheide“ sind und wurde es in der Folge unterlassen, rechtzeitig die Berufungen*

*gegen die Einkommensteuerbescheide 2001, 2002 und 2003 zu erheben (Angabe gemäß § 309a Abs. 1 lit. b BAO).*

*Dieser Umstand steht aber einer Wiedereinsetzung nicht entgegen, wenn das Verschulden auf einen minderen Grad des Versehens zurückzuführen ist. Dass dies im vorliegenden Fall zutrifft, wird das Finanzamt Kufstein Schwaz als jene Behörde, welche letztlich unabsichtlich die „Nichtbescheide“ erlassen hat, auch so beurteilen (Angabe gemäß § 309a Abs. 1 lit. c BAO).*

*Für uns war frühestens mit Zustellung des Bescheides vom 3.5.2010 des Unabhängigen Finanzsenates erkennbar, dass die Einkommensteuerbescheide 2001, 2002 und 2003, jeweils vom 5.10.2005, unberechtigterweise Ergebnistangenten aus „Nichtbescheiden“ beinhalten (Angabe gemäß § 309a Abs. 1 lit. d BAO). Damit ist die Frist von drei Monaten gemäß § 308 Abs. 3 BAO gewahrt.*

*Die versäumte Handlung, nämlich die Einreichung der Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 2001, 2002 und 2003, jeweils vom 5.10.2005, wird mit heutigem Tag in einem gesonderten Schreiben nachgeholt....“*

1.3. Mit Bescheid vom 20.4.2011 wies das Finanzamt den Wiedereinsetzungsantrag im Wesentlichen mit der Begründung ab, das Nichterkennen des Umstandes, dass die Erledigungen vom 30.9.2005 keine Rechtswirkung entfaltet hätten, stelle kein unabwendbares oder unvorhergesehenes Ereignis im Sinn des § 308 Abs. 1 BAO dar. Somit läge kein Ereignis vor, das die Einbringung einer Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 2001 bis 2003 verhindert hätte. Es bestehe „grundsätzlich keine Möglichkeit einer Abänderung der ursprünglich abgeleiteten Bescheide“. Diese seien in Rechtskraft erwachsen und somit vollstreckbar.

1.4. In der dagegen erhobenen Berufung vom 16.5.2011 wurde bemängelt, dass der vom Finanzamt vertretene Standpunkt nicht nachvollziehbar sei. Das Finanzamt habe „Feststellungsbescheide“ erlassen, wobei sich erst nachträglich herausgestellt habe, dass es sich dabei um „Nichtbescheide“ gehandelt habe. Bei der Ausfertigung dieser Erledigungen sei dem Finanzamt ein Fehler unterlaufen, den es selbst nicht erkannt habe. Auch für den Bf. sei dieser Mangel nicht erkennbar gewesen. Die entscheidende Frage sei, ob der Bf. das Vorliegen von „Nichtbescheiden“ schon vor der Zustellung der oben erwähnten Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 3.5.2010 hätte erkennen müssen. Steuerpflichtige dürften grundsätzlich darauf vertrauen, dass sie gültige Bescheide erhielten. Die Ausfertigung von „Nichtbescheiden“ durch das Finanzamt sei wohl unabsichtlich erfolgt und stelle eine absolute Seltenheit dar. Mit einem solchen Ereignis habe der Bf. nicht rechnen müssen. Zwar habe er sich geirrt, wenn er als „Bescheide“ bezeichnete Erledigungen für Bescheide gehalten habe. Es sei jedoch nicht einsichtig, weshalb dieser Irrtum kein unvorhergesehenes Ereignis im Sinn des § 308 Abs. 1 BAO sein solle.

1.5. Mit Berufungsvorentscheidung vom 30.7.2012 gab das Finanzamt der Berufung keine Folge. Nach Zitat des § 308 Abs. 1 BAO und Wiedergabe der einschlägigen

Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes kam das Finanzamt fallbezogen zum Ergebnis, dass der Irrtum betreffend die Rechtsqualität der Erledigungen vom 30.9.2005 einen Rechtsirrtum darstelle, der nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht als unvorhergesehenes oder unabwendbares Ereignis zu werten sei. Liege ein solcher Rechtsirrtum vor, dann sei die Wiedereinsetzung in den vorigen Stand nicht „das zum Ziel führende Rechtsinstrument“. Dem Vorbringen, der Irrtum des Bf. sei durch einen Fehler des Finanzamtes veranlasst worden, sei zu entgegnen, dass eine rechtzeitige Aufklärung durch das Finanzamt nicht möglich gewesen sei, weil es selbst „über die rechtliche Qualität der Grundlagenbescheide geirrt hat“. Weiters sei darauf hinzuweisen, dass das Finanzamt die rechtsunwirksamen Grundlagenbescheide an jenen Adressaten gerichtet habe, der „im Feststellungsverfahren (im Zuge der Außenprüfung) bekannt gegeben bzw. von Amts wegen festgestellt wurde“. Somit sei nicht ersichtlich, dass der vom Bf. geltend gemachte Irrtum vom Finanzamt veranlasst worden sei.

1.6. Mit Schriftsatz vom 31.8.2012 wurde ein Vorlageantrag gestellt, der kein weiteres Sachvorbringen enthält.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

2.1. Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

2.2. Nach der für die Wiedereinsetzung maßgeblichen Bestimmung des § 308 Abs. 1 BAO ist gegen die Versäumung einer Frist (§§ 108 bis 110) auf Antrag der Partei, die durch die Versäumung einen Rechtsnachteil erleidet, die Wiedereinsetzung in den vorigen Stand zu bewilligen, wenn die Partei glaubhaft macht, dass sie durch ein unvorhergesehenes oder unabwendbares Ereignis verhindert war, die Frist einzuhalten. Dass der Partei ein Verschulden an der Versäumung zur Last liegt, hindert die Bewilligung der Wiedereinsetzung nicht, wenn es sich nur um einen minderen Grad des Versehens handelt.

2.3. Unstrittig ist die Rechtzeitigkeit des Wiedereinsetzungsantrages. Nach den mit der Aktenlage übereinstimmenden Feststellungen im angefochtenen Bescheid wurde sowohl die dreimonatige Frist des § 308 Abs. 3 BAO als auch die fünfjährige Frist des § 309 BAO gewahrt.

2.4. Der Bf. erblickt im Umstand, dass er nicht habe erkennen können, dass die Erledigungen vom 30.9.2005 keine Bescheide seien, ein „Ereignis“ im Sinn des § 308 Abs. 1 BAO. Dieses Nichterkennen von „Nichtbescheiden“ habe zur Versäumung der Frist zur Erhebung einer Berufung gegen die darauf gestützten Einkommensteuerbescheide geführt.

2.5. Als Hindernis im Sinn des § 308 Abs. 1 BAO ist jenes Ereignis zu verstehen, das die Fristeinhaltung verhindert hat. Der Verwaltungsgerichtshof hat wiederholt die

Auffassung vertreten, dass auch ein Rechtsirrtum ein „Ereignis“ im Verständnis dieser Bestimmung sein kann (vgl. z. B. VwGH 24.6.2010, 2010/15/0001; VwGH 30.4.2003, 2001/03/0183). Wie der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 17.6.1999, 99/20/0253, klar gestellt hat, beruhten scheinbar gegenteilige Entscheidungen auf einem überholten Verständnis dieses Tatbestandsmerkmals oder auf Argumenten, die – vor allem auch vor dem Hintergrund des jeweils entschiedenen Falles – als verschuldensbezogen deutbar gewesen seien. Somit stimmt die Ansicht des Finanzamtes, ein Rechtsirrtum sei grundsätzlich kein tauglicher Wiedereinsetzungsgrund, mit der neueren Rechtsprechung nicht überein.

2.6. Die für den vorliegenden Streitfall bedeutsame Frage, ob auch ein Rechtsirrtum über die Bescheidqualität einer behördlichen Erledigung einen Wiedereinsetzungsgrund darstellen könne, hat der Verwaltungsgerichtshof schon im Erkenntnis vom 12.12.1980, Zl. 10325/A, im Prinzip bejaht. Aus dem weiteren Erkenntnis vom 25.4.2013, 2010/15/0200, mit welchem eine Entscheidung betreffend Abweisung von Wiedereinsetzungsanträgen infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben wurde, lässt sich ebenfalls ableiten, dass die Wiedereinsetzung gegebenenfalls in Betracht kommt, wenn sich ein Wiedereinsetzungswerber auf die Behauptung stützt, er habe die Unwirksamkeit eines Feststellungsbescheides nicht erkannt. In Anbetracht dieser Judikatur vertritt das Bundesfinanzgericht die Auffassung, dass das Vorbringen des Bf. zur Begründung einer Wiedereinsetzung nicht von vornherein ungeeignet ist.

2.7. Das für die Fristversäumung maßgebliche Ereignis muss allerdings unabwendbar oder unvorhersehbar sein. Als unabwendbar ist ein Ereignis dann anzusehen, wenn es von einem Durchschnittsmenschen objektiv nicht verhindert werden kann. Unvorhergesehen ist ein Ereignis dann, wenn die Partei es nicht einberechnet hat und seinen Eintritt auch unter Bedachtnahme auf die ihr persönlich zumutbare Aufmerksamkeit und Vorsicht nicht erwarten konnte (vgl. VwGH 26.4.2014, 2012/13/0051).

2.8. Die Ausfertigung von „Nichtbescheiden“ durch eine Behörde ist ein unabwendbares Ereignis, weil dies von einem Durchschnittsmenschen nicht verhindert werden kann. Somit ist die irrige Annahme des Bf., bei den im Feststellungsverfahren ergangenen Erledigungen handle es sich um rechtswirksame Feststellungsbescheide, unter dem für die Verschuldensfrage maßgeblichen Gesichtspunkt zu prüfen, ob diese Fehleinschätzung geeignet ist, den Vorwurf einer groben Sorgfaltswidrigkeit zu begründen. Denn eine im Wege der Wiedereinsetzung nachzuholende Prozesshandlung darf nicht deshalb versäumt worden sein, weil der Wiedereinsetzungswerber auffallend sorglos gehandelt hat, somit die im Verkehr mit Behörden erforderliche und nach den persönlichen Verhältnissen zumutbare Sorgfalt außer Acht gelassen hat. Dabei ist an einen rechtskundigen Parteienvertreter, dessen Verschulden sich der Vertretene zurechnen lassen muss, ein strengerer Maßstab anzulegen als an rechtsunkundige Parteien (vgl. z. B. Ritz, BAO<sup>5</sup>, § 308, Tz 15, mwN).

2.9. Bei dem solcherart zu beurteilenden Verschuldensgrad ist zunächst zu berücksichtigen, dass sich aus §§ 185 ff BAO ein System von Grundlagenbescheiden und davon abgeleiteten Bescheiden ergibt. Eine Abhängigkeit in diesem Sinn liegt vor, wenn die Abgabefestsetzung von einem Feststellungsbescheid abzuleiten ist. Dies trifft im Verhältnis des Einkommensteuerbescheides zur einheitlichen und gesonderten Feststellung von Einkünften nach § 188 BAO zu (vgl. VwGH 2.9.2009, 2008/15/0216). Liegen einem Bescheid Feststellungen zu Grunde, die in einem Feststellungsbescheid getroffen worden sind, so kann gemäß § 252 Abs. 1 BAO der Bescheid nicht mit der Begründung angefochten werden, dass die im Feststellungsbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend sind.

Ist die Feststellung ins Leere gegangen, weil ein „Nichtbescheid“ erlassen wurde, so erweist sich ein dennoch gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderter Bescheid als rechtswidrig. Diese Rechtswidrigkeit kann jedoch nicht in einem (unzulässigen) Rechtsmittel gegen den rechtlich nicht existenten Feststellungsbescheid eingewendet, sondern nur im Rechtsmittelverfahren betreffend den abgeleiteten Bescheid aufgegriffen werden (vgl. Ritz, BAO<sup>5</sup>, § 252, Tz 3).

Vor diesem rechtlichen Hintergrund kann zwar der Irrtum eines rechtskundigen Vertreters darüber, gegen welchen Bescheid ein Rechtsmittel einzubringen ist, nur in besonderen Ausnahmefällen zur Bewilligung eines Wiedereinsetzungsantrages führen, weil diesbezüglich nichts anderes als für Rechtsirrtümer über den Beginn eines Fristlaufes gelten kann (vgl. VwGH 17.6.1999, 99/20/0253; VwGH 24.6.2010, 2010/15/0001). Ein solcher Ausnahmefall liegt hier aber aus folgenden Gründen vor:

Dem Bf. ist zuzugestehen, dass auch ein rechtskundiger Vertreters grundsätzlich darauf vertrauen darf, dass kein Finanzamt einen auf § 295 Abs. 1 BAO gestützten Bescheid erlässt, obwohl die diesbezüglichen Voraussetzungen (wirksamer Grundlagenbescheid) fehlen. Dies muss jedenfalls dann gelten, wenn die dem abgeleiteten Bescheid vorangegangene Erledigung zumindest dem äußeren Anschein nach den gesetzlichen Anforderungen an einen Feststellungsbescheid (§§ 93 Abs. 2 u. 3, 188 Abs. 3 BAO) entspricht, sodass die „Nichtexistenz“ des Grundlagenbescheides nicht ohne weiteres erkennbar ist.

Im vorliegenden Beschwerdefall erweckten die im Feststellungsverfahren nach § 188 BAO ergangenen Erledigungen (30.9.2005) nach Form und Inhalt den unzutreffenden Eindruck, sie seien Bescheide über die Feststellung von Einkünften. Die mangelnde Bescheidqualität war keineswegs augenscheinlich, zumal das Finanzamt das Vorliegen einer Mitunternehmerschaft behauptete und erst mit Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 3.5.2010 erkannt wurde, dass im Zeitpunkt der Ausfertigung dieser Erledigungen keine Mitunternehmerschaft mehr bestanden habe, weshalb die als Feststellungsbescheide intendierten Erledigungen nicht an die nicht mehr existente Personengemeinschaft, sondern an jene Personen zu richten gewesen wären, denen gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind (§ 191 Abs. 2 BAO).

Fertigt das Finanzamt „Nichtbescheide“ aus, liegt zweifellos ein Behördenfehler vor. Der Standpunkt des Finanzamtes, der vom Bf. behauptete Sachverhalt sei für eine Wiedereinsetzung ungeeignet, läuft im Ergebnis auf den Vorwurf hinaus, dem Bf. bzw. seinem steuerlichen Vertreter hätte von selbst auffallen müssen, im Feststellungsverfahren Schriftstücke erhalten zu haben, die keine Rechtswirkung entfalteten. Dieser Betrachtungsweise vermag sich das Bundesfinanzgericht nicht anzuschließen. Vielmehr würden die Sorgfaltspflichten eines Parteienvertreters überspannt, wollte man das Nichterkennen eines – (ohne seine Mitwirkung zustande gekommenen, aus einer vom Finanzamt angenommenen Mitunternehmerschaft resultierenden) – Fehlers bei der Ausfertigung von Feststellungsbescheiden dem Vertreter als grobes Verschulden anlasten, weil er nicht (gewissermaßen vorausschauend) zu der von der Rechtsmittelbehörde vertretenen gegenteiligen Rechtsansicht gelangte und es deshalb unterließ, vorsorglich (auch) gegen die Einkommensteuerbescheide zu berufen.

Zusammenfassend kann gesagt werden, dass die Versäumung der Frist zur Einbringung einer Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 2001 bis 2003 infolge eines Irrtums über das Vorliegen von Grundlagenbescheiden geschah. Dieser Irrtum entstand, weil das Finanzamt rechtsunwirksame Erledigungen ausfertigte, die in die äußere Form von Bescheiden gekleidet waren. In der Annahme gültiger Feststellungsbescheide einerseits und unter Beachtung des eingeschränkten Berufungsrechtes gegen abgeleitete Bescheide andererseits erhob der steuerliche Vertreter zwar Berufung gegen vermeintliche Feststellungsbescheide, nicht jedoch gegen davon abgeleitete Einkommensteuerbescheide. Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes ist dieses Verhalten selbst bei Anwendung des für rechtskundige Parteienvertreter geltenden strengen Sorgfaltsmaßstabes nicht geeignet, den Vorwurf grober Sorgfaltswidrigkeit zu begründen. Der Versäumung der gegenständlichen Berufungsfrist liegt daher kein über den minderen Grad des Versehens hinausgehendes Verschulden zugrunde. Zudem wäre es auch aus Rechtsschutzgründen unangebracht, im Feststellungsverfahren unterlaufene Behördenfehler durch überstrenge Anforderungen an den von Parteienvertretern zu beachtenden Sorgfaltsmaßstab zu „kompensieren“. Unter den besonderen Umständen des vorliegenden Falles muss daher der vom Bf. ins Treffen geführte Rechtsirrtum als ein unabwendbares und unvorhergesehenes Ereignis im Sinn des § 308 Abs. 1 BAO gewertet werden, sodass die Tatbestandsvoraussetzungen dieser Gesetzesstelle für die Bewilligung der begehrten Wiedereinsetzung gegeben sind. Dem Antrag war daher stattzugeben.

2.10. Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nicht zulässig, weil das Erkenntnis auf der oben angeführten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes beruht und somit keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung i. S. d. Art 133 Abs. 4 B-VG vorliegt.