



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw., 1190 Wien, A-Straße, vertreten durch CURA Treuhand- und Revisions-GmbH, 1060 Wien, Gumpendorferstr. 26, gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg, vertreten durch Regierungsrat Amtsdirektor Elisabeth Gürschka, mit denen das Finanzamt die Anträge auf Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich der Einkommensteuer für das Jahr 1989 und die Abänderung des Einkommensteuerbescheides für das Jahr 1989 gemäß § 295 BAO abgewiesen hatte, entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Schreiben vom **14. Juli 2008** stellte der Bw. den Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO betreffend Einkommensteuer 1989, wobei er den Wiederaufnahmegrund wie folgt beschrieb:

Mit dem am 14. Mai 2008 eingelangten Bescheid vom 7. Mai 2008 sei festgestellt worden, dass der dem - gemäß § 295 BAO abgeänderten - Einkommensteuerbescheid 1989 zugrunde gelegene Bescheid gemäß § 188 BAO vom 10. Februar 1997 mangels gültigem Bescheidaddressaten der Bescheidcharakter fehle, womit dieser keine normative Kraft entfalten habe können. Es handle sich um einen Nichtbescheid (VwGH 29.9.1997, 93/17/0042).

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 verfügte, 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 die Erledigung des Bundesministeriums für Finanzen vom 28. Oktober 2005 geteilt (siehe beiliegende Kopie der Erledigung).

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

Unter Punkt I. der Antragsbegründung stellte der Bw. den Sachverhalt wie folgt dar:

Mit dem mit 28. März 1991 datierten Grundlagenbescheid 1989 seien die anteiligen Einkünfte aus Gewerbebetrieb einheitlich festgestellt und dem Bw. zugewiesen worden.

Im Jahr 1993 (12. Oktober 1993) habe eine den Zeitraum 1989 bis 1991 betreffende Betriebsprüfung begonnen, die bis 18. Juni 1996 - Bericht über die Betriebsprüfung gemäß § 150 BAO, datiert mit 20. September 1996 - gedauert habe. Am 10. Februar 1997 habe das Finanzamt den am 19. März 1997 eingelangten Bescheid gemäß § 188 BAO an die „A-AG RNF der A-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 eine Beschwerde beim Verwaltungsgerichtshof am 12. Dezember 2002 eingebracht worden.

Mit dem am 13. März 2008 eingelangten Beschluss des Verwaltungsgerichtshofes vom 27. Februar 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 die Finanzverwaltung zur Steuernummer 000/0000 einen Zurückweisungsbescheid zur Berufung vom 17. April 1997 erlassen.

Der nunmehr vorliegende Zurückweisungsbescheid des Finanzamts für den 6., 7., 15. Bezirk erkläre den Grundlagenbescheid 1989 vom 10. Februar 1997 mangels gültigem Bescheidadressaten zu einem Nichtbescheid und weise die Berufung als unzulässig zurück. Aufgrund der vorhin erwähnten Nichtbescheide, erlassen durch das Finanzamt für den 6., 7., 15. Bezirk sei der ursprüngliche Einkommensteuerbescheid 1989 gemäß § 295 BAO durch den vorliegenden Einkommensteuerbescheid 1989 vom 10. Februar 1997 ersetzt worden. Resultat der Nichtanerkennung der Ergebniszweisung für das Jahr 1989 der atypisch stillen Beteiligung auf Ebene des abgeleiteten Bescheides seien Einkommensteuernachzahlungen gewesen.

Da die vorgenommene Abänderung des Einkommensteuerbescheides 1989 gemäß § 295 BAO auf Basis eines Nichtbescheides erfolgt sei, entspreche sie nicht den gesetzlichen Bestimmungen.

An Gründen für ein rechtliches Interesse an einer Wiederaufnahme gemäß § 303 BAO führte der Bw. ins Treffen:

Die Abänderung eines abgeleiteten Bescheides gemäß § 295 BAO sei nur dann zulässig, wenn der betreffende Bescheid von einem Grundlagenbescheid abzuleiten sei. Unbestritten sei, 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 (entspreche Datumsangabe auf Seite 1) rechtswidrig erlassen worden sei und auch ein nachträglich rechtswirksam erlassener Grundlagenbescheid diesen Mangel nicht heile (siehe 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 Datumsangabe auf Seite 1) entspreche. Verfahrensrechtlich berechtige dieser neue Grundlagenbescheid nämlich nur zur Abänderung des aufgrund der Wiederaufnahme neu erlassenen Bescheides.

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

Unter dem Titel „Verjährung“ wies der Bw. darauf hin, dass abgeleitete Abgabenbescheide - im Gegensatz zu Feststellungsbescheiden - der Verjährung unterliegen würden, womit dem Rechtsunterworfenen grundsätzlich ein Rechtsverlust drohe (siehe „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.

Mit Bescheid vom 16. Juli 2008 wies das Finanzamt das Ansuchen vom 14. Juli 2008 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 1989 mit folgender Begründung zurück:

Im Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 1989 werde auf einen vom Finanzamt gemäß § 295 BAO geänderten Bescheid für die Einkommensteuer 1989 vom 10. Februar 1997 Bezug genommen. Ein Bescheid mit diesem Datum sei jedoch nicht

erlassen worden, der letzte gemäß § 295 BAO geänderte Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1989 sei am 10. März 2004 erlassen worden. Somit beziehe sich der Antrag auf einen nicht existenten Bescheid und sei daher als unzulässig zurückzuweisen gewesen.

Mit dem beim Finanzamt am 31. Juli 2008 eingelangten Schreiben vom 30. Juli 2008 beantragte der Bw. nochmals die Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 BAO, indem er die Ausführungen im Schreiben vom 14. Juli 2008 wiederholte und durch folgende Angaben ergänzte: Der gemäß § 295 BAO abgeänderte Einkommensteuerbescheid 1989 datiere mit 5. Mai 1997; die dem Bw. zugewiesenen Verluste aus der Beteiligung seien S 296.430; hinsichtlich des Jahres 1989 sei eine abweichende Feststellung - das Ergebnis des Bw. sei mit -S 38.772 festgestellt worden - gegenüber dem Grundlagenbescheid vom 28. März 1991 getroffen worden; der Einkommensteuerbescheid in der Fassung des ursprünglichen Einkommensteuerbescheides vom 21. Juni 1991 sei zu erlassen.

Des Weiteren ersuchte der Bw. u. a. um Neuausfertigung des Einkommensteuerbescheides 1989 unter Berücksichtigung des Ergebnisanteiles der A-AG RNF der A-GmbH und Mitgesellschafter in der Höhe von - S 296.430 (Verlust, gem. Bescheid vom 21. Juni 1991). Im Bescheid vom 5. Mai 1997 sei ein Ergebnisanteil in Höhe von - S 38.772 (Verlust) berücksichtigt worden.

Mit der Berufung gegen den oben genannten Zurückweisungsbescheid beantragte der steuerliche Vertreter die Verfügung der Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO für den gemäß § 295 BAO abgeänderten Einkommensteuerbescheid 1989 vom 10. März 2004 mit der Begründung, dass im Antrag vom 14. Juli 2008 irrtümlich kein Bescheiddatum angegeben gewesen sei, weshalb der Antrag dahingehend ergänzt werde, dass er sich auf den geänderten Bescheid 1989 vom 10. März 2004 beziehe. Zur Begründung der Wiederaufnahme werde auf die Eingabe vom 14. Juli 2008 verwiesen.

Mit der Berufungsvorentscheidung vom 5. September 2008 gab das Finanzamt der Berufung gegen den Bescheid, mit dem der Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 1989 zurückgewiesen worden war, statt und hob den Bescheid auf.

Mit Bescheid vom 19. Jänner 2009 wies das Finanzamt das Ansuchen des Bw. vom 14. Juli 2008 bzw. 30. Juli 2008 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 1989 nach Zitierung des § 303 Abs. 1 BAO mit folgender Begründung ab: Die vom Bw. zitierte Rechtsansicht des Bundesministeriums für Finanzen (GZ BMF-010103-0042-VI/2005) sage aus, dass das Vorliegen eines Nichtbescheides eine neu hervorgekommene Tatsache sei.

Gemäß § 303 Abs. 2 BAO sei der Antrag 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.

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

Der Vertreter habe jedoch schon Kenntnis von der Tatsache gehabt, da die fehlende Bescheidqualität, die bereits Gegenstand der gegen die BP-Bescheide (10. Februar 1997) erhobenen Berufung gewesen sei und auch Inhalt der dazu ergangenen zweitinstanzlichen Sachentscheidung (28. Oktober 2002) der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland geworden sei, mit Beschluss über die Beschwerdezurückweisung vom 27. Februar 2008, 2002/13/0224, bestätigt worden sei. Daher habe der Vertreter bereits mit seinem Einwand der fehlenden Bescheidqualität im Berufungsverfahren gegen die BP-Bescheide, spätestens jedoch mit der Beschwerdezurückweisung vom 27. Februar 2008 durch den Verwaltungsgerichtshof Kenntnis vom Vorliegen der neuen Tatsache des Vorliegens eines Nichtbescheides gehabt. Da somit schon längst bekannt gewesen sei, dass es sich beim 1997 durchgeführten Feststellungsverfahren um einen Nichtbescheid gehandelt hatte, liege grobes Verschulden an der verspäteten Geltendmachung des Wiederaufnahmegrundes vor, weshalb der Antrag auf Wiederaufnahme abzuweisen gewesen sei.

Mit der Berufung gegen den Abweisungsbescheid vom 19. Jänner 2009, mit der der Bw. einen Antrag auf Erlassung eines Bescheides gemäß § 295 BAO verbunden hatte, brachte der Bw. als Begründung für die Berufung wie folgt vor:

Der Wiederaufnahmeantrag vom 14. Juli bzw. 30. Juli 2008 sei abgewiesen worden, weil nach Meinung des Finanzamtes 1. bereits der Verwaltungsgerichtshof im Beschluss vom 27. Februar 2008 dem Grundlagenbescheid 1989 vom 10. Februar 1997 jeglichen Bescheidcharakter abgesprochen habe und 2. die Dreimonatsfrist bereits abgelaufen sei.

Unter Punkt „1) Zurückweisung der Beschwerde durch den Verwaltungsgerichtshof“ bestritt der Bw. die Richtigkeit der Aussage des Finanzamts und fügte dem Gesagten hinzu: In dem zitierten Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes spreche der Verwaltungsgerichtshof nur dem Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 28. Oktober 2002 jeglichen Bescheidcharakter ab. Der Verwaltungsgerichtshof lasse - im Gegensatz zu den Ausführungen des Finanzamts- die Frage, ob bereits die erstinstanzlichen Bescheide vom 10. Februar 1997 „Nichtbescheide“ seien, ausdrücklich offen, wenn er schreibe (die Hervorhebung durch Fettdruck bzw. das Rufzeichen seien vom Verfasser hinzugefügt worden): „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 (!)** ...“

Der Verwaltungsgerichtshof könne in dieser Sachverhaltskonstellation über die Bescheidqualität der erstinstanzlichen Bescheide gar nicht absprechen, da nicht diese vor dem Verwaltungsgerichtshof angefochten worden seien, sondern die o. a. Erledigung der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 28. Oktober 2002.

Im Konjunktiv fügte der Bw. dem Gesagten hinzu, dass, hätte bereits der Verwaltungsgerichtshof über die Bescheidqualität der erstinstanzlichen Bescheide vom 10. Februar 1997 abgesprochen, es im Übrigen auch keiner Zurückweisungsbescheide des Finanzamts für den 6., 7. bzw. 15. Bezirk vom 7. Mai 2008 bedurft hätte, und behauptete, dass erst mit diesen Zurückweisungsbescheiden behördlich die Nichtigkeit der Bescheide vom 10. Februar 1997 festgestellt worden sei, weshalb (frühestens) erst ab diesem Zeitpunkt auch der Fristenlauf für die Einbringung des Wiederaufnahmeantrages zu laufen beginnen könne. Unter Punkt „2.) abgelaufene Dreimonatsfrist“ konterte der Bw. dem Finanzamt, dessen Meinung zufolge ein Nichtbescheid am 10. Februar 1997 erlassen worden sei, weshalb der Partei ab dem Jahr 1997 bekannt sei, dass ein Nichtbescheid vorliege: Dieser Begründung mangle es an jeglicher Kausalität. Warum dem 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 zuständige Finanzamt für den 6./7./15. Bezirk 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 absolut unsachlich bezeichnet werden.

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.

Unter Punkt „3. Verjährung“ behauptete der Bw., dass gemäß § 209a BAO keine Verjährung eingetreten sei, weil die Feststellungserklärung 1989 nie bescheidmäßig erledigt worden sei, und erläuterte dies wie folgt:

Im Jahr 1989 habe sich der Bw. an der A-AG (RNF der A-GmbH u. ehemalige atypisch stille Gesellschafter) beteiligt. Hinsichtlich der Einkünfte 1989 sei eine Feststellungserklärung am 4. September 1990 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 worden; am 10. Februar 1997 sei ein neuer 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 worden; mit Entscheidung vom 27. Februar 2008 sei 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 Feststellungsbescheid 1989 vom 17. April 1997 mit Bescheid vom 7. Mai 2008 zurückgewiesen worden, da auch ~~die~~ ~~Bescheidichtung~~ ~~bescheid~~ seien Fehler in der Adressierung gewesen, insbesondere seien im Feststellungsbescheid bereits verstorbene Personen angeführt worden. Auch im Bescheid vom 28. März 1991 seien bereits verstorbene Personen angeführt, so zum Beispiel Ing. Peter A., 1050 Wien, A-Gasse. 3/17, verstorben am 6. XXX 1990, Dkfm. Dr. Hans B., 8600 Bruck/Mur, B-Gasse 3, verstorben am 23. XXX 1990, DI Franz C., 5303 Thalgau C-Gasse 129, verstorben am 5. XXXXXX 1990 und Franz D., 0000 D-Gasse, D-Gasse 212, verstorben am 24. XXXXXXXX 1990. Somit sei aufgrund der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes auch der Bescheid vom 28. März 1991 als Nichtbescheid zu qualifizieren.

Als Ergebnis der o.a. Auflistung sei ersichtlich, dass mit Erklärung vom 4. September 1990 für die Beteiligung des Bw. eine Feststellungserklärung abgegeben worden sei; bis zum heutigen Tage sei die Erklärung nicht bescheidmäßig veranlagt worden. Somit könne hinsichtlich des Jahres 1989 keine Verjährung eingetreten sein, weil gemäß § 209a Abs. 2 BAO die Einkommensteuerveranlagung des Bw. mittelbar von der Erledigung der abgegebenen Feststellungserklärung abhänge (siehe Ellinger-Iro-Kramer-Sutter-Urtz in BAO zu § 209a BAO Anmerkung 11; Ritz, BAO § 209a Rdz 7).

Aus Gründen der Übersichtlichkeit führte der Bw. die wesentlichen Daten nochmals an:

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

Jahr 1997: Wiederaufnahme des Verfahrens 1989 und neuer Feststellungsbescheid vom 10. Febr. 1997, Berufung gegen diese Bescheide vom 17. April 1997, Einkommensteuerbescheid vom 5. Mai 2007

Jahr 2002: Berufungsentscheidung der FLD Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 28. Oktober 2002, fristgerechte Einreichung einer Verwaltungsgerichtshofbeschwerde vom 12. Dezember 2002.

Jahr 2008: Mit 27. Februar 2008 Zurückweisung der VwGH-Beschwerde, da die Erledigung der FLD als nichtiger Bescheid zu qualifizieren sei; mit 7. Mai 2008 Zurückweisung der Berufung vom 17. April 1997, da auch der Bescheid des Finanzamts als nichtiger Bescheid zu qualifizieren sei; mit 14. Juli bzw. 30. Juli 2008 Wiederaufnahmeantrag.

Selbst, wenn man den Bescheid vom 28. März 1991 nicht als nichtigen Bescheid qualifizieren würde, könnte hinsichtlich des Einkommensteuerbescheides 1989 keine Verjährung eingetreten sein. Denn dann müsste die Behörde aufgrund der Zurückweisungsbescheide gemäß § 295 BAO einen neuen abgeleiteten Bescheid erlassen, da sie ja den abgeleiteten Bescheid rechtswidrig aufgrund 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 könnte gemäß § 209a BAO keine Verjährung eingetreten sein, da der Einkommensteuerbescheid 1989 somit indirekt von der Erledigung der Berufung abhängig gewesen sei. Jede andere Auslegung der §§ 295 bzw. § 209a BAO wäre denkunmöglich, denn es könnte nicht sein, dass aufgrund 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 aufgrund des langen Rechtsmittelverfahrens Verjährung zu Lasten des Steuerpflichtigen eintrete. Aus diesem Grunde werde auch ausdrücklich beantragt, einen abgeleiteten Bescheid zu erlassen, der den Rechtszustand wiederherstelle, der vor Erlassung des rechtswidrigen abgeleiteten (weil von einem nichtigen Bescheid abgeleitet) Bescheides bestanden habe.

Diese Sachverhaltskonstellation sei auch telefonisch seitens der steuerlichen Vertretung des Treuhänders mit Dr. Ritz vom Bundesministerium für Finanzen durchbesprochen worden; dieser habe auch klar bestätigt, dass in dieser Konstellation keine Verjährung eingetreten sein könne.

Als Begründung für den Antrag gemäß § 295 BAO führte der Bw. unter Punkt 4. des Schreibens vom 19. Februar 2009 ins Treffen: Im gegenständlichen Fall seien bis heute keine neuen rechtswirksamen Feststellungsbescheide ergangen; schon aus diesem Grund könne das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 19. Dezember 2007, 2006/13/0115, nicht anwendbar sein. In diesem Zusammenhang sei ausdrücklich auch auf das Erkenntnis des

Verwaltungsgerichtshofes vom 24. November 1980, ZI. 93/14/0203 zu verweisen, wonach die Rechtswidrigkeit des von einem Nichtbescheid abgeleiteten Einkommensteuerbescheides auch durch einen etwaigen zukünftigen gleichlautenden Feststellungsbescheid nicht saniert werden könne.

Der Antrag des Bw. auf Wiederaufnahme sei (bei Rechtskraft des abgeleiteten Bescheides) folglich ein - aus Rechtsschutzüberlegungen gebotener- (zusätzlicher) Rechtsbehelf, der beispielsweise dann von Bedeutung (diesfalls aber dann aus rechtsstaatlichen Rechtsschutzüberlegungen unverzichtbar) sei, wenn das Finanzamt mit der Erlassung des abgeleiteten Bescheides säumig sei.

Es gebe nicht nur eine Wiederaufnahme auf Antrag, sondern auch eine Wiederaufnahme von Amts wegen. Fakt sei, dass der Einkommensteuerbescheid des Bw. für das Jahr 1989 aufgrund eines Nichtbescheides geändert worden sei, dass dies rechtswidrig gewesen sei, und dass diese Rechtswidrigkeit wie oben ausgeführt auch durch einen etwaigen zukünftigen gleichlautenden Feststellungsbescheid nicht saniert werden könne (VwGH 24.

November 1980, 93/14/0203). Damit seien auch die Voraussetzungen für eine amtswegige Wiederaufnahme gegeben, sowie – wie oben ausgeführt – die Voraussetzung des § 295 BAO gegeben. Die gebotene amtswegige Änderung des gegenständlichen Einkommensteuerbescheides scheine nur deswegen nicht zu erfolgen, weil sich dies zu Gunsten des Bw. auswirken würde. Mit Bescheid vom 23. Februar 2009 wies das Finanzamt das Ansuchen des Bw. vom 19. Februar 2009 betreffend Abänderung des Einkommensteuerbescheides für das Jahr 1989 gemäß § 295 BAO mit folgender Begründung ab:

Gemäß § 295 Abs. 1 BAO sei ein Bescheid, der von einem Feststellungsbescheid abzuleiten sei, ohne Rücksicht darauf, ob die Rechtskraft eingetreten sei, 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. Voraussetzung für die Erlassung eines abgeleiteten Bescheides sei somit die Abänderung, Aufhebung oder Erlassung eines Feststellungsbescheides. Ein diesbezüglicher Sachverhalt liege jedoch nicht vor. Die Zurückweisung einer Berufung gegen einen Feststellungsbescheid wegen dessen Unwirksamkeit sei der Abänderung, Aufhebung oder Erlassung eines Feststellungsbescheides nicht gleichzuhalten. Die tatbestandsmäßigen Voraussetzungen für die Erlassung eines abgeleiteten Bescheides würden daher nicht vorliegen.

Mit der Berufung gegen den Abweisungsbescheid vom 23. Februar 2009 beantragte der Bw. die ersatzlose Aufhebung des angefochtenen Bescheides mit der Begründung, dass seines Erachtens im gegenständlichen Fall gemäß § 295 BAO vorzugehen sei, denn auch die nachträgliche bescheidmäßige Erledigung, dass der Grundlagenbescheid, der zur Abänderung

des Einkommensteuerbescheides des Bw. geführt habe, in Wahrheit ein Nichtbescheid gewesen sei, sei einer Aufhebung des Grundlagenbescheides gleichzusetzen. Es könne nicht sein, dass der von einem Nichtbescheid abgeleitete Einkommensteuerbescheid zwar rechtswidrig ergangen sei, dieser aber dann nicht gemäß § 295 BAO wieder aufzuheben sei (vgl. VwGH 24. November 1980, ZI. 93/14/0203).

Im Anschluss brachte der Bw. in Konjunktivform vor, dass diese Auslegung dem Zweck des § 295 BAO zuwiderlaufen würde, denn hätte der Bw. damals gegen den abgeleiteten Einkommensteuerbescheid berufen, wäre die Berufung gemäß § 252 BAO abgewiesen worden, und fügte dem Gesagten hinzu: Auch aus dem Blickwinkel des Rechtsschutzes könne in verfassungskonformer Interpretation § 295 BAO nur derart ausgelegt werden, dass er auch im gegenständlichen Fall anzuwenden sei.

Fakt sei, dass der Einkommensteuerbescheid des Bw. für das Jahr 1989 aufgrund eines Nichtbescheides geändert worden sei, und dass dies rechtswidrig gewesen sei, und diese Rechtswidrigkeit wie oben ausgeführt auch durch einen etwaigen zukünftigen gleichlautenden einheitlichen und gesonderten Feststellungsbescheid nicht saniert werden könne (VwGH 24. November 1980, 93/14/0203).

Abschließend hielt der Bw. fest, dass das zu diesem Thema ergangene Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 19. Dezember 2007, 2006/13/0115, im Fall des Bw. nicht anwendbar sei, da noch immer kein rechtsgültiger Feststellungsbescheid für das Jahr 1989 vorliege. Auch sei es in diesem Zusammenhang wichtig zu betonen, dass neben den Einkünften auch noch die Aspekte Verjährung und Aussetzungszinsen zu beachten seien, sodass eine bloße Gleichschaltung der abgeleiteten Bescheide mit den Grundlagenbescheiden im Fall des Bw. jedenfalls zu kurz greife. Es sei nicht akzeptabel, dass rechtswidrige Bescheide für einen Steuerpflichtigen negative materielle Auswirkungen haben.

Damit seien die Voraussetzungen des § 295 BAO gegeben. Die gebotene amtswegige Änderung des gegenständlichen Einkommensteuerbescheides scheine nur deswegen nicht zu erfolgen, weil sich dies zu Gunsten des Bw. auswirken würde.

Über die Berufung wurde erwogen:

1) Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO

Nach § 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

- a) der Bescheid durch Fälschung einer Urkunde, falsches Zeugnis oder eine andere gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonstwie erschlichen worden ist, oder
- b) Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im abgeschlossenen Verfahren ohne grobes Verschulden der Partei nicht geltend gemacht werden konnten, oder

c) der Bescheid von Vorfragen abhängig war und nachträglich über eine solche Vorfrage von der hiefür zuständigen Behörde (Gericht) in wesentlichen Punkten anders entschieden wurde 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 gemäß Abs. 1 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.

Nach § 304 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens nach Eintritt der Verjährung ausgeschlossen, sofern ihr nicht ein Antrag gemäß § 303 Abs. 1 zugrunde liegt, der a) innerhalb des Zeitraumes, bis zu dessen Ablauf die Wiederaufnahme von Amts wegen unter der Annahme einer Verjährungsfrist (§§ 207 bis 209 Abs. 2) 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 wurde.

Nach § 209 Abs. 3 BAO BGBI. Nr. 194/1961 in der Fassung des BGBI. Nr. 312/1987 verjährt das Recht auf Festsetzung einer Abgabe spätestens fünfzehn Jahre nach Entstehung des Abgabenanspruches (§ 4), im Fall der Einkommensteuer mit Ablauf des Kalenderjahres, für das die Veranlagung vorgenommen wird (§ 4 Abs. 2 lit.a Ziffer 1; ein Fall der Ziffer 2 liegt hier nicht vor). Bei der für das Jahr 1989 veranlagten Einkommensteuer ist mit Ablauf des Jahres 2004 die absolute Verjährung eingetreten.

Die nachfolgend zitierten Bestimmungen des § 209a Abs. 1 und Abs. 2 BAO verhindern den Eintritt der Verjährung nicht, sondern lassen unter den genannten Voraussetzungen eine Abgabenfestsetzung trotz des Eintrittes des Verjährung zu:

„(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.“

Da der Bw. seinen Antrag nicht vor Eintritt der Verjährung eingebracht hatte, war § 209 a Abs. 2 BAO auf den gegenständlichen Wiederaufnahmeantrag nicht anzuwenden.

Obwohl § 304 BAO für die Bewilligung der Wiederaufnahme (=Wiederaufnahme auf Antrag) Ausnahmen von der grundsätzlich maßgebenden Befristung durch die Verjährung vorsieht – die Siebenjahresfrist des § 304 lit.a BAO kann unterbrochen (ab 2005: verlängert) und

gehemmt werden -, begrenzt die absolute Verjährungsfrist (§ 209 Abs. 3 BAO) auch diese Frist. Da der gegenständliche Wiederaufnahmeantrag vom 14. Juli 2008 bzw. 30. Juli 2008 nicht innerhalb der hier maßgeblichen Fristen eingebracht worden war, war der Antrag nicht mit dieser Bestimmung begründbar.

Gegen die Zulässigkeit einer Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 304 lit. b BAO sprach die Tatsache, dass bei der Fünfjahresfrist des § 304 lit. b BAO unter Rechtskraft die formelle Rechtskraft zu verstehen ist. Diese Frist ist maßgeblich für Fälle, in denen die Frist des § 304 lit. a BAO im Zeitpunkt der Antragstellung bereits abgelaufen ist. Ist die formelle Rechtskraft des letzten ergangenen Einkommensteuerbescheides für 1989 vom 5. Mai 1997 noch im Jahr 1997 eingetreten und die hier maßgebliche Fünfjahresfrist lange vor der Antragstellung (30. Juli 2008) abgelaufen, so ist die Stellung des Wiederaufnahmeantrags auch auf der Grundlage der Bestimmung des § 304 lit. b BAO ausgeschlossen.

Auf Grund des ungenützten Ablaufes der oben angeführten Verfahrensfristen war der mit 30. Juli 2008 datierte Antrag gemäß § 303 Abs. 1 BAO verspätet.

Dass der Antrag auch in Hinblick auf die Frist des § 303 Abs. 2 BAO verspätet war, beweist die Tatsache, dass der Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO mit 30. Juli 2008 datiert, obwohl dem Bw. der Beschluss des Verwaltungsgerichtshofes vom 27. Februar 2008, Zi. 2002/13/0224 am 13. März 2008 zugestellt worden ist.

Dem letztgenannten Beschluss des Verwaltungsgerichtshofs war folgender Textteil zu entnehmen:

„In der vorliegenden Beschwerde gegen diese Erledigung wird u. a. - in Verbindung mit Behauptungen über die mangelnde Bescheidqualität schon der erstinstanzlichen Erledigungen, worauf hier nicht eingegangen werden muss - geltend gemacht, bei etwa fünfzig der in den drei Aufteilungslisten der belangten Behörde (je eine gemeinsame für die Jahre 1989, 1990, 1991 und zum 1. Jänner 1990, 1991, 1992) 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 Aufteilungslisten nicht Bedacht genommen habe.“

Aufgrund des Inhalts der vorangegangenen Textpassage war die Annahme, dass dem Bw. erst mit Erlassung des Zurückweisungsbescheides vom 7. Mai 2008 die Unwirksamkeit des „Grundlagenbescheides“ bekannt geworden war, auszuschließen, weil der Bw. von der Rechtsqualität des „Grundlagenbescheides“ im Zeitpunkt seiner Erlassung Kenntnis erlangt und diese Kenntnis in der vom Vertreter der Personengesellschaft eingebrachten Beschwerde klar und deutlich offen gelegt hatte. Aufgrund des obigen Textteils des Beschlusses des Verwaltungsgerichtshofes vom 27. Februar 2008, Zi. 2002/13/0224 stand die volle Kenntnis

des Bw. von der Nichtigkeit des „Grundlagenbescheides“ als Folge der Bescheidadressierung zweifellos fest.

Insofern war der Wiederaufnahmeantrag schon deshalb zurückzuweisen, weil er den unzulässigen Versuch darstellte, eine versäumte Berufung gegen den in Rede stehenden, gemäß § 295 BAO abgeänderten Einkommensteuerbescheid 1989 mit Hilfe eines anderen Verfahrensinstruments nachzuholen. Dass der Bw. darauf verzichtet hatte, den „abgeleiteten“ Einkommensteuerbescheid 1989 mit Berufung anzufechten, war nicht auf mangelnde Kenntnis der Spruchgestaltung des in Rede stehenden „Grundlagenbescheides“ zurückzuführen, weil in der Berufung gegen diesen Bescheid genau jene Anfechtungsgründe geltend gemacht worden waren, von denen der Bw. erst durch den Beschluss des Verwaltungsgerichtshofes oder gar erst durch den Zurückweisungsbescheid des Betriebsfinanzamtes Kenntnis erlangt haben wollte.

Die Antwort auf die Frage, warum der Bw. gegen den abgeänderten Einkommensteuerbescheid kein Rechtsmittel eingelegt hatte, war für die ~~Berufung gegen den Bescheid~~ Berufung parallel zur inhaltlich entsprechend begründeten Berufung gegen den „Feststellungsbescheid“ wäre insofern erfolgversprechend gewesen, als dieser Berufung Folge zu geben gewesen wäre, weil eine Abweisung nach § 252 BAO mangels Bindungswirkung des anderen Bescheides gerade hier nicht in Betracht kam. Hatte ein Rechtsverlust bei zweckentsprechender Rechtsverfolgung dem Bw. damals nicht gedroht, womit die Rechtsausführungen in der Einzelerledigung des Bundesministeriums für Finanzen aus dem Jahr 2005 für die Entscheidung über die vorliegende Berufung nicht zweckdienlich waren, so war es der steuerlich vertretene Bw., der die mit seinem damaligen freiwilligen Verzicht auf Berufung verbundenen nachteiligen Rechtsfolgen herbeigeführt hatte.

Die Abgabenbescheide des Bw. wurden zu Handen der Fa. CURA TREUH U REV GESMBH zugestellt, womit der Bw. sich hinsichtlich der Kenntnis des Wiederaufnahmegrundes die Kenntnis des Vertreters zurechnen zu lassen hatte (VwGH 29.9.1987, 87/11/0205, ZfVB 1988/3/1087; vgl. auch VwGH 12.8.1994, 91/14/0018, 0042). Erhob der Bw. das ihm zu Gebote stehende Rechtsschutzinstrument der Berufung trotz gegebener Möglichkeit und objektiver Erfolgsaussicht nicht, so hatten andere Rechtsschutzinstrumente wie § 303 BAO nicht die Funktion, den versäumten Rechtsbehelf unter einem anderen Verfahrenstitel ~~zuholen~~ die Berufung gegen den in Rede stehenden Zurückweisungsbescheid als unbegründet abzuweisen, weil ein solches Verschulden der Bewilligung einer Wiederaufnahme (§ 303 Abs. 1 lit. b BAO) entgegengestanden war.

Zum von Dr. Ritz verfassten Schreiben des Bundesministeriums für Finanzen vom 28. Oktober 2005 sei bemerkt, dass dieses die Rechtsmeinung des Bundesministeriums betreffend Wiederaufnahme zur Aufhebung eines zu Unrecht auf § 295 BAO gestützten Bescheides

wiedergibt, ohne einen konkreten Bezug zu dem gegenständlichen Berufungsverfahren herzustellen. Selbst wenn dem Schreiben Weisungscharakter zuzusprechen gewesen wäre, ist die in der Einzelerledigung des Bundesministerium für Finanzen aus 2005 vertretene Rechtsansicht, wonach die Wiederaufnahme auch dann zu bewilligen sei, wenn die Bemessungsverjährung der Erlassung eines neuen Änderungsbescheides entgegensteht, für den Unabhängigen Finanzsenat ebenso wenig bindend gewesen wie die Auffassung des Bundesministeriums für Finanzen, wonach eine beantragte Wiederaufnahme des Verfahrens auch dann zu bewilligen sei, wenn bereits ein nachträglich rechtswirksam ergangener Grundlagenbescheid (insbesondere gleichen Spruchinhaltes wie der keine Rechtswirkung entfaltende Nichtbescheid) erlassen worden sein sollte und dieser keine Spruch ändernde Auswirkung auf den zwar rechtsgrundlos ergangenen, aber in Rechtskraft erwachsenen Einkommensteuerbescheid hätte, weil die Mitglieder des Unabhängigen Finanzsenats bei Besorgung der ihnen nach den Abgabenvorschriften (§ 3 Abs. 3 BAO) übertragenen Aufgaben gemäß § 6 Abs. 1 des Bundesgesetzes über den unabhängigen Finanzsenat (UFSG) keinerlei Weisungen unterliegen. Das BMF vertritt keineswegs die Ansicht, dass die Fristen des §§ 303 Abs. 2 sowie des § 304 BAO nicht einzuhalten wären.

2) Antrag auf Erlassung eines Einkommensteuerbescheides gemäß § 295 BAO

Abgesehen wegen des Verbots zweimal in derselben Sache zu entscheiden („ne bis in idem“) und der schon vor Antragstellung eingetretenen absoluten Verjährung (§ 302 Abs. 1 BAO), wegen dieser die Erlassung eines neuen abgeleiteten Einkommensteuerbescheides für 1989 gemäß § 295 BAO rechtswidrig gewesen wäre, stellte die Wertung des „Feststellungsbescheides“ vom 10. Februar 1997 als Nichtbescheid keine Erlassung, Aufhebung oder Abänderung des Grundlagenbescheides dar, womit der in Rechtskraft erwachsene Einkommensteuerbescheid vom 5. Mai 1997 mangels Erlassung, Aufhebung oder Abänderung eines Grundlagenbescheides für 1989 nicht abzuändern war.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 10. Mai 2010