



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw., vom 2. November 2008 und 2. März 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 6. Oktober 2008 und 5. Februar 2009 betreffend Zurückweisung eines Antrags auf Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 1989 und Abweisung eines Antrags gemäß § 295 BAO entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw) als Erbe nach seinem Vater beantragte die Wiederaufnahme des mit (gemäß § 295 BAO geänderten) Bescheid vom 24.6.1997 abgeschlossenen Verfahrens betreffend Einkommensteuer 1989.

Das Finanzamt (FA) erließ am 6.10.2008 einen Bescheid, mit dem der Antrag des Bw auf Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO betreffend Einkommensteuer 1989 zurückgewiesen wurde. In der Begründung wurde iW vorgebracht, dass der Antrag auf Wiederaufnahme nicht rechtzeitig eingebracht worden sei, da hinsichtlich des Einkommensteuerbescheides 1989 bereits Verjährung eingetreten sei.

In der am 2.11.2008 rechtzeitig eingebrachten Berufung führte der Bw aus, sein Vater habe mit Bescheid vom 20.12.1991 eine Änderung und mit Bescheid vom 24.6.1997 geänderte

Einkommensteuerbescheide für das Jahr 1989 übermittelt bekommen. Demgemäß sei die Auffassung des FA, dass der abschließende Bescheid mit 24.9.1997 ergangen sei, unrichtig. Sein Vater habe sich im Jahr 1989 an der XYGmbH&Still beteiligt. Hinsichtlich der Einkünfte 1989 sei am 4.9.1990 eine einheitlich und gesonderte Feststellungserklärung abgegeben worden.

Mit Bescheid vom 28.3.1991 sei die Mitunternehmerschaft erklärungsgemäß veranlagt worden. Im Jahr 1997 sei das Verfahren hinsichtlich der Einkünfte 1989 wieder aufgenommen und am 10.2.1997 sei ein neuer einheitlicher und gesonderter Feststellungsbescheid erlassen worden. Gegen diesen sei Berufung erhoben worden, welche mit Bescheid vom 28.10.2002 von der FLD für Wien, NÖ und Bgld abgewiesen worden sei. Gegen diese Berufungsentscheidung sei eine VwGH-Beschwerde erhoben worden und mit Entscheidung vom 27.2.2008 zurückgewiesen worden, da es sich bei der Berufungsentscheidung um einen nichtigen Bescheid gehandelt habe. In weiterer Folge sei auch die Berufung vom 17.4.1997 gegen den einheitlichen und gesonderten Feststellungsbescheid 1989 mit Bescheid vom 7.5.2008 zurückgewiesen worden, da auch dieser Bescheid nichtig gewesen 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. Auch im Bescheid vom 28.3.1991 seien bereits verstorbene (beispielhaft genannte) verstorbene Personen angeführt worden.

Somit sei aG der Judikatur des VwGH auch der Bescheid vom 28.3.1991 als Nichtbescheid zu qualifizieren gewesen. Als Ergebnis sei ersichtlich, dass mit Erklärung vom 4.9.1990 für die Beteiligung des Vaters des Bw eine einheitlich und gesonderte Feststellungserklärung abgegeben worden sei, aber bis zum heutigen Tage nicht bescheidmäßig veranlagt worden sei.

Somit könne hinsichtlich des Jahres 1989 keine Verjährung eingetreten sein, weil gemäß § 209a Abs 2 BAO die Einkommensteuerveranlagung des Vaters des Bw mittelbar von der Erledigung der abgegebenen einheitlich und gesonderten Feststellungserklärung abhängt. Überdies sei, selbst wenn man den Bescheid vom 28.3.1991 nicht als nichtigen Bescheid qualifizieren würde, hinsichtlich des Einkommensteuerbescheides 1989 keine Verjährung eingetreten sein könne. Denn dann müsste die Behörde aG der Zurückweisungsbescheide gemäß § 295 BAO einen neuen abgeleiteten Bescheid erlassen, da sie ja den abgeleiteten Bescheid rechtswidrig aG eines Nichtbescheides neu erlassen hätte. Als zwingendes Ergebnis des Rechtsmittelverfahrens gegen die nichtigen Bescheide wären somit neue abgeleitete Bescheid zu erlassen. Auch aus diesem Grund könne gemäß § 209a BAO keine Verjährung eingetreten sein, da der Einkommensteuerbescheid 1989 des Vaters des Bw somit indirekt von der Erledigung der Berufung abhängig sei. Jede andere Auslegung der §§ 295 bzw § 209a

BAO wäre denkunmöglich, denn es könne nicht sein, dass aG von Fehlern, die Finanzverwaltung zu vertreten habe (nämlich die Erlassung von Nichtbescheiden), auf die die Steuerpflichtigen im Rahmen des Berufungsverfahrens sogar aufmerksam gemacht hätten und aG des langen Rechtsmittelverfahrens Verjährung zu Lasten des Steuerpflichtigen eintrete. Aus diesem Grund werde 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.

Fakt sei, dass die FLD für Wien, NÖ und Bgld trotz eines entsprechenden Hinweises in der Berufung in ihrer Erledigung vom 28.10.2002 nicht von einem Nichtbescheid ausgegangen sei. Fakt sei, dass das zuständige Finanzamt Wien 6/7/15 erst am 7.5.2008 durch Zurückweisung der Berufung den Bescheid vom 10.2.1997 als Nichtbescheid qualifiziert habe.

In der Berufungsschrift betonte der Bw ausdrücklich, den Antrag auf Erlassung neuer Bescheide gemäß § 295 BAO aufrechtzuerhalten, da im ggstdl Fall bis dato keine neuen rechtswirksamen Feststellungsbescheide ergangen seien.

Das FA erließ am 5.2.2009 einen Abweisungsbescheid betreffend den Antrag auf Erlassung neuer Bescheide gemäß § 295 BAO hinsichtlich Einkommensteuer 1989, da die Tatbestandsmerkmale des § 295 BAO nicht gegeben seien.

In der dagegen rechtzeitig eingebrachten Berufung vom 2.3.2009 führte der Bw aus, im ggstdl Fall sei gemäß § 295 BAO vorzugehen, denn auch die nachträgliche bescheidmäßige Erledigung, dass der Grundlagenbescheid, der zur Abänderung des Einkommensteuerbescheides geführt habe, in Wahrheit ein Nichtbescheid gewesen sei, sei einer Aufhebung des Grundlagenbescheides gleichzuhalten. Es könne nicht sein, dass gemäß VwGH 24.11.1980, ZI 93/14/0203, der von einem Nichtbescheid abgeleitete Einkommensteuerbescheid zwar rechtswidrig ergangen sei, dieser aber dann nicht gemäß § 295 wieder aufzuheben sei. Diese Auslegung würde dem Zweck des § 295 zuwiderlaufen. Denn hätte der Bw damals gegen den abgeleiteten Einkommensteuerbescheid berufen, wäre die Berufung gemäß § 252 BAO abgewiesen worden. Auch aus dem Blickwinkel des Rechtsschutzes könne in verfassungskonformer Interpretation § 295 nur derart ausgelegt werden, dass er auch im ggstdl Fall anzuwenden sei.

Fakt sei, dass der Einkommensteuerbescheid 1989 aG eines Nichtbescheides geändert worden sei, und dass dies rechtswidrig gewesen sei, und diese Rechtswidrigkeit auch durch einen etwaigen zukünftigen gleichlautenden einheitlichen und gesonderten Feststellungsbescheid nicht saniert werden könne.

Festzuhalten sei noch, dass das zu diesem Thema ergangene VwGH-Erkenntnis 2006/13/0115 vom 19.12.2007 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 ganz einfach nicht akzeptabel, dass rechtswidrige Bescheide für einen Steuerpflichtigen negative materielle Auswirkungen hätten.

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

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Verwaltungsgerichtshof hat mit Erkenntnis vom 26.2.2013, ZI 2010/15/0064 bereits über einen Parallellfall zum gegenständlichen Streitfall entschieden und ausgeführt:

„1. Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens:

Gemäß § 303 Abs 1 lit b BAO ist dem Antrag einer Partei auf Wiederaufnahme eines durch Bescheid abgeschlossenen Verfahrens stattzugeben, wenn ein Rechtsmittel gegen den Bescheid nicht oder nicht mehr zulässig ist und Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im abgeschlossenen Verfahren ohne grobes Verschulden der Partei nicht geltend gemacht werden konnten, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Nach § 303 Abs 2 BAO ist der Antrag auf Wiederaufnahme binnen einer Frist von drei Monaten von dem Zeitpunkt an, in dem der Antragsteller nachweislich von dem Wiederaufnahmegrund Kenntnis erlangt hat, bei der Abgabenbehörde einzubringen, die im abgeschlossenen Verfahren den Bescheid in erster Instanz erlassen hat.

Tatsachen im Sinne des § 303 BAO sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände, also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis geführt hätten, wie etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen und Eigenschaften. Neue Erkenntnisse in Bezug auf die rechtliche Beurteilung solcher Sachverhaltselemente – auch wenn diese späteren rechtlichen Erkenntnisse (neuen Beurteilungskriterien) durch die Änderung der Verwaltungspraxis oder der Rechtsprechung gewonnen werden – sind keine derartigen Tatsachen (vgl. das hg. Erkenntnis vom 22. November 2012, 2012/15/0147, mwN).

Das Verfahren nach § 188 BAO stellt sich als Bündelung eines Ausschnittes der Einkommensteuerverfahren aller Beteiligten dar. Solcherart wird die Person, welche im Feststellungsverfahren dem Finanzamt gegenüber für die Personenvereinigung auftritt, für die Gesellschafter der Personenvereinigung (im Hinblick auf diesen Ausschnitt ihres Einkommensteuerverfahrens) tätig. Die Kenntnis des Vertreters über einen Wiederaufnahmegrund ist auch der vertretenen Partei zuzurechnen. Aus der einkommensteuerlichen Natur des Verfahrens nach § 188 BAO folgt, dass die Kenntnis des im Feststellungsverfahren agierenden Vertreters auch den Beteiligten (hinsichtlich ihrer Einkommensteuerverfahren) zuzurechnen ist (vgl. das hg. Erkenntnis vom 22. Dezember 2011, 2009/15/0153).

Bereits in der zu hg. 2002/13/0224 erhobenen Beschwerde wurde vom Vertreter (unter anderem auch) des nunmehrigen Beschwerdeführers vorgebracht, bei etwa fünfzig der in den Listen der belangten Behörde genannten Personen sei es - vor allem dadurch, dass Beteiligte verstorben seien - zwischen Mai 1990 und Juni 2002 zu Rechtsnachfolgen gekommen, auf die die belangte Behörde bei der Bezeichnung der Bescheidadressaten durch Verweisung auf diese Listen nicht Bedacht genommen habe. Weiter wurden in dieser Beschwerde auch Behauptungen über die mangelnde Bescheidqualität schon der erstinstanzlichen Erledigungen aufgestellt.

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 (vgl. neuerlich das hg. Erkenntnis vom 22. Dezember 2011, 2009/15/0153).

Damit wurde aber der Antrag des Beschwerdeführers auf Wiederaufnahme des Verfahrens (weit) außerhalb der Frist des § 303 Abs 2 BAO eingebracht.

Der belangten Behörde kann daher schon deswegen nicht entgegengetreten werden, wenn sie den Antrag auf Wiederaufnahme zurückgewiesen hat.

2. Antrag auf Erlassung eines abgeleiteten Bescheides gemäß § 295 BAO

Ist ein Bescheid von einem Feststellungsbescheid abzuleiten, so ist er gemäß § 295 Abs. 1 ohne Rücksicht darauf, ob die Rechtskraft eingetreten ist, im Fall der nachträglichen

Abänderung, Aufhebung oder Erlassung des Feststellungsbescheides von Amts wegen durch einen neuen Bescheid zu ersetzen oder, wenn die Voraussetzungen für die Erlassung des abgeleiteten Bescheides nicht mehr vorliegen, aufzuheben. Mit der Änderung oder Aufhebung des Feststellungsbescheides kann gewartet werden, bis die Abänderung oder Aufhebung des Feststellungsbescheides oder der nachträglich erlassene Feststellungsbescheid rechtskräftig geworden ist.

§ 295 Abs. 1 BAO soll gewährleisten, dass abgeleitete Bescheide – hier der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1989 – dem aktuell vorliegenden Grundlagenbescheid (und der materiellen Rechtslage) entsprechen. Die grundsätzliche Funktion der Vorschrift besteht darin, abgeleitete Bescheide mit den aktuellen Inhalten der zu Grunde liegenden Feststellungsbescheide in Einklang zu bringen (...). Eine Abänderung (oder Aufhebung) nach § 295 Abs. 1 BAO setzt aber voraus, dass nachträglich (nach Erlassung des „abgeleiteten“ Bescheides, hier also im Jahr 1998) ein Feststellungsbescheid abgeändert, aufgehoben oder erlassen wird (...). Ein derartiger Fall liegt hier aber nicht vor:

Der „Feststellungsbescheid“, auf den sich der abgeleitete Einkommensteuerbescheid 1989 stützte, wurde nach Erlassung des Einkommensteuerbescheides nicht abgeändert oder aufgehoben; es wurde auch kein Feststellungsbescheid (erstmalig) erlassen. Es wurde vielmehr durch Zurückweisung der Berufung gegen diesen Feststellungsbescheid im Rahmen der Begründung des Zurückweisungsbescheides festgehalten, dass dieser „Feststellungsbescheid“ keine Bescheidwirkungen entfaltete. Dieser Umstand führt zwar dazu, dass sich der Einkommensteuerbescheid 1989 als rechtswidrig erweist, da für die Abänderung gemäß § 295 BAO im Jahr 1998 die Tatbestandsvoraussetzung des § 295 Abs. 1 BAO, nämlich die Abänderung eines Grundlagenbescheides nicht gegeben ist. Dies wäre aber in einer Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid geltend zu machen gewesen (...). Der Einkommensteuerbescheid 1989 erwuchs aber – unstrittig – unangefochten in Rechtskraft. Die Bestimmung des § 295 Abs. 4 BAO (idF BGBl. I Nr. 76/2011) ist im vorliegenden Fall noch nicht anzuwenden.

Eine Abänderung eines Grundlagenbescheides (oder eine erstmalige Erlassung eines solchen), auch nicht in der Weise, dass ein „negativer Grundlagenbescheid iSd § 188 BAO“ erlassen worden wäre, liegt damit aber nicht vor. Damit ist die Tatbestandsvoraussetzung des § 295 Abs. 1 BAO nicht gegeben.

Der belangten Behörde kann daher schon deswegen nicht entgegengetreten werden, wenn sie dem Antrag des Beschwerdeführers auf Erlassung eines abgeleiteten Bescheides gemäß § 295 BAO keine Folge gegeben hat.

3. Die Beschwerde war daher ... als unbegründet abzuweisen. ...“

Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens

Bereits im Verwaltungsgerichtshofverfahren 2002/13/0224 wurde vom damaligen Vertreter uA auch des nunmehrigen Bw vorgebracht, bei etwa fünfzig der in den Listen der Finanzlandesdirektion genannten Personen sei es – vor allem dadurch, dass Beteiligte verstorben seien – zwischen Mai 1990 und Juni 2002 zu Rechtsnachfolgen gekommen, auf welche bei der Bezeichnung der Bescheidadressaten durch Verweisung auf diese Listen nicht Bedacht genommen worden sei. Weiter wurden in dieser Beschwerde auch Behauptungen über die mangelnde Bescheidqualität schon der erstinstanzlichen Erledigungen aufgestellt.

Die Kenntnis seines Vertreters im Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof im Jahr 2002 über jene Tatsachen (Todesfälle von Beteiligten), aus denen abzuleiten war, dass der dort angefochtenen Erledigung, aber auch der jener Erledigung zugrunde liegenden erstinstanzlichen Erledigungen über die Feststellung von Einkünften für das Jahr 1989 vom 10.2.1997 keine Bescheidqualität zukam, muss sich der Bw zurechnen lassen. Nur auf die Kenntnis dieser Tatsachen kommt es für die Frage der Rechtzeitigkeit der Einbringung des Antrages auf Wiederaufnahme an.

Der Wiederaufnahmeantrag erweist sich somit als verspätet, da der Wiederaufnahmeantrag damit (weit) außerhalb der dreimonatigen Frist des § 303 Abs 2 BAO eingebracht wurde.

Verspätete Wiederaufnahmeanträge sind zurückzuweisen.

Die Berufung gegen den Zurückweisungsbescheid betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens war daher abzuweisen.

Antrag auf Erlassung eines abgeleiteten Bescheides gemäß § 295 BAO:

Eine Abänderung (oder Aufhebung) nach § 295 Abs 1 BAO setzt voraus, dass nachträglich (nach Erlassung des „abgeleiteten“ Bescheide, hier also im Jahr 1997) ein Feststellungsbescheid abgeändert, aufgehoben oder erlassen wird (s oben VwGH 2010/15/0064).

Ein derartiger Fall liegt hier aber nicht vor.

Der „Feststellungsbescheid“, auf den sich der abgeleitete Einkommensteuerbescheid 1989 stützte, wurde nach Erlassung des Einkommensteuerbescheides nicht abgeändert oder aufgehoben; es wurde auch kein Feststellungsbescheid (erstmalig) erlassen. Es wurde vielmehr durch Zurückweisung der Berufung gegen diesen Feststellungsbescheid im Rahmen der Begründung des Zurückweisungsbescheides festgehalten, dass dieser „Feststellungsbescheid“ keine Bescheidwirkungen entfaltete. Dieser Umstand führt zwar dazu,

dass sich der Einkommensteuerbescheid 1989 als rechtswidrig erweist, da für die Abänderung gemäß § 295 BAO im Jahr 1997 die Tatbestandsvoraussetzung des § 295 Abs 1 BAO, nämlich die Abänderung eines Grundlagenbescheides, nicht gegeben wäre. Dies wäre aber in einer Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid geltend zu machen gewesen. Der Einkommensteuerbescheid 1989 erwuchs aber – unstrittig – unangefochten in Rechtskraft. Die Bestimmung des § 295 Abs. 4 BAO (idF BGBl I Nr 76/2011) ist im vorliegenden Fall noch nicht anzuwenden.

Eine Abänderung eines Grundlagenbescheides (oder eine erstmalige Erlassung eines solchen), auch nicht in der Weise, dass ein „negativer Grundlagenbescheid iSd § 188 BAO“ erlassen worden wäre, liegt damit aber nicht vor. Damit ist die Tatbestandsvoraussetzung des § 295 Abs 1 BAO nicht gegeben.

Das FA hat daher zu Recht dem Antrag des Beschwerdeführers auf Erlassung eines abgeleiteten Bescheides gemäß § 295 BAO keine Folge gegeben.

Wien, am 8. Mai 2013