



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch steuerlicherVertreter, vom 16. November 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes Amstetten Melk Scheibbs, vertreten durch Amtspartei, vom 16. Oktober 2009, mit denen der Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens gem. §303 BAO und der Antrag auf Erlassung eines abgeleiteten Bescheides gem § 295 BAO betreffend die Einkommensteuer für das Jahr 1989 zurückgewiesen wurden, entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

### Entscheidungsgründe

Die Berufungswerber (Bw.) beantragten mit Schriftsatz vom 14.8.2008 die Wiederaufnahme des mit gem. § 295 geänderten Bescheid abgeschlossenen Verfahrens betreffend die Einkommensteuer 1989. Mit Bescheid vom 7.5. 2008 (eingelangt am 14.5.2008) sei festgestellt worden, dass der dem genannten Einkommensteuerbescheid zu Grunde liegende Feststellungsbescheid mangels gültigem Bescheidadressat ein Nichtbescheid sei. Die Qualifizierung des Grundlagenbescheides als Nichtbescheid stelle eine neu hervorgekommene Tatsache im Sinne des § 303 Abs 1 lit b BAO dar und sei demnach ein tauglicher Wiederaufnahmegrund. Wenn selbst der bescheiderlassenden Behörde die Tatsache nicht bekannt gewesen sei, dass der Grundlagenbescheid nicht über einen Bescheidcharakter verfügt habe, so könne diese Tatsache im Verhältnis zum Rechtsunterworfenen nur als „neu hervorgekommen“ gelten. Den Bw. treffe kein grobes Verschulden an der

Nichtgeltendmachung dieses Umstandes. Sie beantragten auch die Erlassung eines abgeleiteten Bescheides gem. § 295 BAO.

Das Finanzamt wies den Wiederaufnahmeantrag und den Antrag auf Erlassung eines geänderten Bescheides mit Bescheid vom 16.10.2009 zurück.

Die Berufungswerber (Bw.) bringen gegen die beiden Zurückweisungsbescheide vor, dass Grund für die nichtigen Bescheide Fehler in der Adressierung gewesen wären, insbesondere wären in dem einheitlichen und gesonderten Feststellungsbescheid bereits verstorbene Personen angeführt worden. So auch im Bescheid vom 28.3.1991. Mit der Erklärung vom 4.9.1990 sei für die Beteiligung eine einheitliche und gesonderte Feststellungserklärung abgegeben, jedoch bis zum heutigen Tage nicht bescheidmäßig veranlagt worden. Selbst wenn man den Bescheid vom 28.3.1991 nicht als nichtigen Bescheid qualifizieren würde, wäre keine Verjährung eingetreten. Denn dann müsste die Behörde aufgrund der Zurückweisungsbescheide gem. § 295 BAO einen neuen abgeleiteten Bescheid erlassen, da sie ja den abgeleiteten Bescheid rechtswidrig aufgrund eines Nichtbescheides neu erlassen habe. Somit wäre die Erlassung neuer abgeleiteter Bescheide zwingendes Ergebnis des Rechtsmittelverfahrens gegen die nichtigen Bescheide gewesen. Auch aus diesem Grund könne gem. § 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 könne nicht sein, dass aufgrund von Fehler der Finanzverwaltung (die Erlassung von Nichtbescheiden), auf die die Steuerpflichtigen im Rahmen des Berufungsverfahrens sogar aufmerksam gemacht haben, und aufgrund des langen Rechtsmittelverfahrens, Verjährung zulasten des Steuerpflichtigen eintrete. Die Bw. stellten daher den Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Einkommensteuer 1989 sowie den Antrag auf Erlassung eines neuen abgeleiteten Bescheides gem. § 295 BAO für das Jahr 1989.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Der Verwaltungsgerichtshof hat sich in seinem Erkenntnis vom 26.2.2013, 2010/15/0064 (zu diesem Verfahren war die gegenständliche Entscheidung ausgesetzt) mit der verfahrensgegenständlichen Frage befasst, weshalb dieses den nachfolgenden Ausführungen zu Grunde gelegt wurden.

#### 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 sind keine derartigen Tatsachen, auch wenn diese späteren rechtlichen Erkenntnisse (neue Beurteilungskriterien) durch die Änderung der Verwaltungspraxis oder der Rechtsprechung gewonnen werden (VwGH 22.11.2012, 2012/15/0147).

Die Person, die im Feststellungsverfahren dem Finanzamt gegenüber für die Personenvereinigung auftritt, wird für die Gesellschafter der Personenvereinigung bezüglich 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 bezüglich ihres Einkommensteuerverfahrens zuzurechnen ist (VwGH 22.12.2011, 2009/15/0153).

Bereits in der zu Zl. 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, der auch als Vertreter der Bw. anzusehen ist, im Zeitpunkt der Einbringung jener Verwaltungsgerichtshofbeschwerde im Jahre 2002 jene Tatsachen über

die Todesfälle von Beteiligten bekannt gewesen, aus denen abzuleiten war, dass der dort angefochtenen Erledigung keine Bescheidqualität zukam. In diesem Zusammenhang ist auf das jüngst ergangene Erkenntnis des VwGH vom 26.2.2013, 2010/15/0064 zu verweisen, wonach es nur auf die Kenntnis dieser Tatsachen, nicht aber auf die aus diesen Tatsachen ableitbare mangelnde Bescheidqualität für die Frage der Rechtzeitigkeit der Einbringung des Antrages auf Wiederaufnahme ankomme (vgl. auch VwGH 22.12.2011, 2009/15/0153). Aus diesem Grund war der Antrag des Bw. auf Wiederaufnahme des Verfahrens jedenfalls außerhalb der Frist des § 303 Abs. 2 BAO eingebracht worden, weshalb das Finanzamt diesen Antrag zu Recht zurückgewiesen hat.

Eine Abänderung nach § 295 Abs. 1 BAO setzt voraus, dass nachträglich nach Erlassung des abgeleiteten Bescheides (hier also im Jahre 1998) ein Feststellungsbescheid abgeändert, aufgehoben oder erlassen wird. Ein derartiger Fall liegt hier aber nicht vor, da der Feststellungsbescheid auf den sich der abgeleitete Einkommensteuerbescheid 1989 stützte, nach Erlassung des Einkommensteuerbescheides nicht abgeändert oder aufgehoben wurde; es wurde auch kein Feststellungsbescheid erstmals 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 war. Dies wäre aber in einer Berufung gegen den Einkommensteuer geltend zu machen gewesen (vgl. VwGH 6.4.1995, 93/15/0088). Der Einkommensteuerbescheid 1989 erwuchs aber in Rechtskraft. Eine Abänderung eines Grundlagenbescheides oder eine erstmalige Erlassung eines solchen, auch nicht in der Weise, dass ein negativer Grundlagenbescheid im Sinne des § 188 BAO erlassen worden wäre, liegt damit aber nicht vor. Damit ist die Tatbestandsvoraussetzung des § 295 Abs. 1 BAO nicht gegeben.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 30. April 2013