



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Dr. Gabriele Soini-Wolf und die weiteren Mitglieder Mag. Eva Bernroider, Mag. Gottfried Warter und Mag. Peter Lederer über die Berufungen des Bw, vertreten durch Linhardt & Partner Steuerberatung GmbH, 5020 Salzburg, Paracelsusstraße 11a, vom 16. Oktober 2008 und 19. März 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes Salzburg-Stadt vom 8. Oktober 2008 betreffend Zurückweisung eines Antrages auf Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 1989 und vom 26. Februar 2009 betreffend Zurückweisung eines Antrages auf Erlassung eines abgeleiteten Bescheides nach § 295 BAO betreffend Einkommensteuer 1989 nach der am 3. Juli 2013 in 5026 Salzburg-Aigen, Aignerstraße 10, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Der vorliegende Berufungsfall gehört zu jenen Fällen, zu denen der Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 26.02.2013, 2010/15/0064, eine Grundsatzentscheidung getroffen hat.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in diesem Erkenntnis ausgesprochen, dass mit Berufungsentscheidung des unabhängigen Finanzsenates vom 13.05.2009, RV/0058-S/09, miterledigt RV/0189-S/09, die Berufungen gegen einen Bescheid betreffend die Zurückweisung eines Antrags auf Wiederaufnahme des Verfahrens zur Einkommensteuer 1989 gemäß § 303 Abs. 1 BAO und gegen einen Bescheid betreffend die Zurückweisung eines

Antrags auf Änderung des Einkommensteuerbescheides 1989 gemäß § 295 Abs. 1 BAO zu Recht als unbegründet abgewiesen worden sind.

Dabei hat der Verwaltungsgerichtshof die Rechtsfragen, ob die Qualifikation als Nichtbescheid im Grundlagenverfahren durch den Verwaltungsgerichtshof im abgeleiteten Einkommensteuerverfahren als eine neue Tatsache gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO anzusehen ist, wozu das Bundesministerium für Finanzen eine bejahende Rechtsauskunft erteilt hat, ob die Frist des § 303 Abs. 2 BAO gewahrt bzw. zu welchem Zeitpunkt sie in Lauf gesetzt worden ist und ob die Tatbestandsvoraussetzungen des § 295 Abs. 1 BAO erfüllt sind, beantwortet.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Sachverhalt:

Der Berufungswerber war im Jahr 1989 an den seinerzeitigen Mitunternehmerschaften A GmbH und atypisch stille Gesellschafter und B GmbH und atypisch stille Gesellschafter beteiligt.

Die Abgabe von einheitlichen und gesonderten Feststellungserklärungen 1989 der beiden Mitunternehmerschaften hat zunächst zu erklärungskmäßigen Bescheiden über die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte geführt. Nach Durchführung einer Betriebsprüfung und der Wiederaufnahme der Verfahren sind diese Bescheide durch die „Feststellungsbescheide“ vom 10.02.1997 ersetzt worden. Aufgrund dieser neuen „Feststellungsbescheide“ hat das Finanzamt den zuletzt gültigen Einkommensteuerbescheid 1989 gemäß § 295 Abs. 1 BAO mit Bescheid vom 06.05.1997 abgeändert, der unangefochten in Rechtskraft erwachsen ist. Gegen die „Feststellungsbescheide“ vom 10.02.1997 ist zunächst Berufung an die zuständige Finanzlandesdirektion und sodann gegen deren als Berufungsentscheidungen intendierte Erledigungen Beschwerde beim Verwaltungsgerichtshof erhoben worden. Mit den Beschlüssen des Verwaltungsgerichtshofes vom 27.02.2008, 2002/13/0224 und 2002/13/0225, sind diese Beschwerden zurückgewiesen worden. Der Verwaltungsgerichtshof ist dabei dem Beschwerdevorbringen gefolgt, dass die neu erlassenen „Feststellungsbescheide“ 1989 vom 10.02.1997 mangels gültiger Bescheidadressaten (ua. Nennung verstorbener Beteiligter) nicht rechtswirksam erlassen worden sind und damit nicht Bescheidqualität erlangt haben. Daraufhin sind die gegen die „Feststellungsbescheide“ vom 10.02.1997 gerichteten Berufungen von dem für die Feststellungsverfahren zuständigen Finanzamt zurückgewiesen worden. Damit sind dem formell rechtskräftig gewordenen Einkommensteuerbescheid 1989 vom 06.05.1997 Nichtbescheide zu Grunde gelegt worden. Der Bw hat aus diesem Grund zunächst die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 1989 begehrt und, nachdem dieses Begehren von Seiten des Finanzamtes zurückgewiesen worden ist, zusätzlich einen Antrag auf Erlassung eines abgeleiteten

Bescheides gemäß § 295 BAO gestellt, welcher ebenfalls erfolglos geblieben ist. (Vgl. dazu auch beispielsweise UFS vom 5.04.2013, RV/2872-W/09, vom 10.04.2013, RV/0879-W/09, vom 10.04.2013, RV/4006 und vom 15.05.2013, RV/0275-S/09).

Der Zurückweisungsbescheid vom 08.10.2008 betreffend die zwei Anträge auf Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 1989 vom 09.07.2008 und der Zurückweisungsbescheid vom 26.02.2009 betreffend den Antrag auf Erlassung eines abgeleiteten Bescheides gem. § 295 BAO vom 16.10.2008 bilden den Gegenstand dieses Verfahrens, wobei insbesondere die Fragen zu klären sind, ob die Qualifikation als Nichtbescheid im Grundlagenverfahren durch den Verwaltungsgerichtshof im abgeleiteten Einkommensteuerverfahren als eine neue Tatsache gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO anzusehen ist, wozu das Bundesministerium für Finanzen eine bejahende Rechtsauskunft erteilt hat, ob die Frist des § 303 Abs. 2 BAO gewahrt bzw. zu welchem Zeitpunkt sie in Lauf gesetzt worden ist, ob § 295 Abs. 1 BAO eine Antragslegitimation einräumt und ob (absolute) Verjährung eingetreten ist.

2. Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens nach § 303 Abs. 1 BAO:

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 (neue Beurteilungskriterien) durch die Änderung der Verwaltungspraxis oder der Rechtsprechung gewonnen werden - sind keine derartigen Tatsachen (vgl. VwGH vom 22.11.2012, 2012/15/0147).

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 einkommensteuerrechtlichen Natur des Verfahrens nach § 188 BAO folgt, dass die Kenntnis des im Feststellungsverfahren agierenden Vertreters auch den Beteiligten (hinsichtlich ihrer Einkommensteuerverfahren) zuzurechnen ist (Vgl. VwGH vom 22.12.2011, 2009/15/0153).

Bereits in den zu den Beschlüssen des Verwaltungsgerichtshofes vom 27.02.2008, 2002/13/0224 und 2002/13/0225, erhobenen Beschwerden (betreffend die „Feststellungsbescheide“ vom 10.02.1997) wurde vom Vertreter des Beschwerdeführers (ua. auch des Bw) 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. Weiters wurden in diesen Beschwerden auch Behauptungen über die mangelnde Bescheidqualität schon der erstinstanzlichen Erledigungen aufgestellt.

Damit waren aber dem Vertreter (auch) des Bw bereits zum Zeitpunkt der Einbringung jener Beschwerden im Jahr 2002 jene Tatsachen (Todesfälle von Beteiligten) bekannt, aus denen abzuleiten war, dass den dort angefochtenen Erledigungen, aber auch der jenen Erledigungen zugrunde liegenden erstinstanzlichen Erledigungen (hier den Erledigungen über die Feststellung von Einkünften für das Jahr 1989, datiert mit 10.02.1997) 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. VwGH vom 22.12.2011, 2009/15/0153)

Im Hinblick darauf, dass der Vertreter des Bw von den Tatsachen im Sinne des § 303 BAO bereits im Jahr 2002 Kenntnis gehabt hat, sind die Anträge des Bw auf Wiederaufnahme des Verfahrens zur Einkommensteuer 1989 vom 09.07.2008 somit (weit) außerhalb der Dreimonatsfrist des § 303 Abs. 2 BAO eingebracht worden. Dem Finanzamt kann daher schon deswegen nicht entgegengetreten werden, wenn es den Anträgen auf Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 1989 keinen Erfolg beschieden hat.

Zu sämtlichen Ausführungen wird auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 26.02.2013, 2010/15/0064, verwiesen.

3. Antrag auf Erlassung eines abgeleiteten Bescheides gemäß § 295 Abs. 1 BAO:

Ist ein Bescheid von einem Feststellungsbescheid abzuleiten, so ist er gemäß § 295 Abs. 1 BAO 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 Abänderung 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 1989 - dem aktuell vorliegenden Grundlagenbescheid (und der materiellen Rechtslage) entsprechen. Die grundsätzliche Funktion der genannten 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 am 06.05.1997) ein Feststellungsbescheid abgeändert, aufgehoben oder erlassen wird. (Vgl. VwGH vom 26.02.2013, 2010/15/0064).

Ein derartiger Fall liegt nicht vor:

Die "Feststellungsbescheide", auf die sich der abgeleitete Einkommensteuerbescheid 1989 vom 06.05.1997 gestützt hat, sind nach Erlassung dieses Einkommensteuerbescheides nicht abgeändert oder aufgehoben worden; es sind auch keine Feststellungsbescheide (erstmalig) erlassen worden. Es ist vielmehr durch Zurückweisung der Berufungen gegen diese Feststellungsbescheide im Rahmen der Begründung der Zurückweisungsbescheide festgehalten worden, dass diese "Feststellungsbescheide" keine Bescheidwirkung entfaltet haben. 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 war. Dies wäre aber in einer Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid geltend zu machen gewesen. Der Einkommensteuerbescheid 1989 ist aber - unstrittig - in Rechtskraft erwachsen. Die Bestimmung des § 295 Abs. 4 BAO ist im gegenständlichen Fall noch nicht anzuwenden. (Vgl. VwGH vom 26.02.2013, 2010/15/0064)

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. (Vgl. VwGH vom 26.02.2013, 2010/15/0064).

§ 295 Abs. 1 BAO räumt dem Abgabepflichtigen weiter kein subjektives Recht zur Stellung eines Antrages ein (arg. von Amts wegen). Diese Bestimmung bindet ausschließlich die Abgabenbehörden. Ein auf diese Norm gestützter Antrag ist folglich mangels Antragslegitimation zurückzuweisen. Die Unzulässigkeit eines solchen Antrages besteht unabhängig vom Eintritt der (absoluten) Verjährung. (Vgl. UFS vom 10.04.2013, RV/0879-W/09).

Die Berufung gegen den Zurückweisungsbescheid vom 26.02.2009 betreffend den Antrag auf Erlassung eines abgeleiteten Bescheides nach § 295 BAO betreffend die Einkommensteuer 1989 ist somit ebenfalls abzuweisen.

Salzburg, am 3. Juli 2013