



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat **hat** durch den Referenten Erich Radschek **über die Berufungen** des Bw,

1. vom 22. Oktober 2008 und **2.** vom 6. Oktober 2009

gegen die Bescheide des Finanzamtes Amstetten Melk Scheibbs, vertreten durch Walter Halbmayr,

1. vom 24. September 2008 betreffend Abweisung eines Antrages auf Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer für 1989

2. vom 10. September 2009 betreffend Zurückweisung eines Antrages auf Erlassung eines Bescheides gemäß § 295 BAO hinsichtlich Einkommensteuer für 1989

ad **1. entschieden:**

Der angefochtene Bescheid betreffend Abweisung eines Antrages auf Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer für 1989 wird aufgehoben.

und **beschlossen:**

Der Antrag wird gemäß § 273 Abs 1 lit a BAO als unzulässig zurückgewiesen.

ad **2. entschieden:**

Die Berufung gegen den Bescheid betreffend Zurückweisung des Antrages auf Bescheidabänderung gemäß § 295 BAO hinsichtlich Einkommensteuer für 1989 wird als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid bleibt aufrecht.

Entscheidungsgründe

1. Dem Antrag vom 8. August 2008 auf Wiederaufnahme des Verfahrens sind folgende sachverhaltsbezogene Ausführungen zu entnehmen:

Der Berufungswerber (Bw) war 1989 an den Gesellschaften

1. K1 sowie

2. K2

als Mitunternehmer atypisch still beteiligt.

Beginnend mit 12.10.1993 waren bei den genannten Firmen Außenprüfungen über den Zeitraum 1989 bis 1991 durchgeführt und am 18.06.1996 abgeschlossen worden. Auf Grund der Prüferberichte (§ 150 BAO) vom 20.09.1996, in welchen hinsichtlich 1989 abweichende Feststellungen gegenüber den zuvor dem Rechtsbestand angehörenden Grundlagen- (Feststellungs-) Bescheiden getroffen worden waren, erließ das Betriebsfinanzamt am 10.02.1997 in wieder aufgenommenen Verfahren neue Feststellungsbescheide gemäß § 188 BAO, die (auch) dem Bw am 19.03.1997 zur Kenntnis gebracht wurden.

Gegen diese Feststellungsbescheide sei jeweils (Anm.: am 17.04.1997) fristgerecht Berufung erhoben worden. Mit Berufungsentscheidungen vom 28.10.2002 habe die damalige Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland die Berufungen als unbegründet abgewiesen. Die am 12.12.2002 an den VwGH erhobenen Beschwerden habe dieser mit Beschluss vom 27.02.2008 – „eingelangt“ am 13.03.2008 – zurückgewiesen. Das Betriebsfinanzamt habe daraufhin mit Bescheiden vom 07.05.2008 die Berufungen zurückgewiesen, weil – so die dem Tenor des VwGH- Beschlusses folgende Begründung – die Grundlagenbescheide hinsichtlich Gewinnfeststellung für 1989 vom 10.02.1997 mangels gültiger Bescheidadressaten Nichtbescheide dargestellt hätten, so dass sich die Berufungen als unzulässig erwiesen.

Aufgrund der vorerwähnten „Nichtbescheide“ war der ursprünglich dem Rechtsbestand gehörende Einkommensteuerbescheid für 1989 durch einen neuen Einkommensteuerbescheid gemäß § 295 BAO am 07.05.1997 ersetzt worden. Aus der Nichtanerkennung der Ergebnis- (Verlust-) Zuweisungen für 1989 aus seinen atypisch stillen Beteiligungen „auf Ebene des abgeleiteten Bescheides“ (*gemeint wohl*: der vermeintlichen Grundlagenbescheide, mit Folgewirkung für den abgeleiteten Einkommensteuerbescheid) sei eine Einkommensteuernachzahlung resultiert.

Die am 07.05.1997 erlassene Abänderung gemäß § 295 BAO des ursprünglichen Einkommensteuerbescheides für 1989 sei somit auf Basis von Nichtbescheiden erfolgt und entspreche damit nicht dem Gesetz.

In rechtlicher Hinsicht erblickte der Bw in der Qualifizierung der „Grundlagenbescheide“ vom 10.02.1997 als Nichtbescheide (*unerwähnt, ob gemeint war: mit Zurückweisungsbeschluss des VwGH oder mit Zurückweisungsbescheid des Betriebsfinanzamtes*) eine neu hervorgekommene Tatsache im Sinne des § 303 Abs 1 lit b BAO. Wenn nämlich selbst dem (Einkommensteuer-?) Finanzamt bei Bescheiderlassung unbekannt gewesen sei, dass die Grundlagenbescheide nicht über Bescheidcharakter verfügt hätten, so könne diese Tatsache im Verhältnis zum Normunterworfenen erst recht nur als „neu hervorgekommen“ gelten. Ihn als Wiederaufnahmewerber treffe kein grobes Verschulden an der (seinerzeitigen) Nichtgeltendmachung dieses Umstandes. Diese Rechtsansicht werde in einer (Einzel-) Erledigung des BMF vom 28. Oktober 2005 geteilt, wie aus der beiliegend übermittelten Erledigungskopie hervor gehe. Die beantragte Wiederaufnahme der rechtskräftig abgeschlossenen Einkommensteuerveranlagung 1989 führe zu einem abgeänderten Einkommensteuerbescheid 1989.

Unter der Überschrift „**Rechtliche Beurteilung**“ ist im Wiederaufnahmeantrag zu lesen:

An der begehrten Wiederaufnahme bestehe ein rechtliches Interesse. Die Abänderung gemäß § 295 BAO eines abgeleiteten Bescheides sei nur dann zulässig, wenn der betreffende Bescheid von einem Grundlagenbescheid abzuleiten sei. Da die Feststellungsbescheide für 1989 vom 10.02.1997 und die Berufungsentscheidungen vom 28.10.2002, wie nunmehr unbestritten, ins Leere gegangen seien, habe der Abänderung vom 07.05.1997 ein tauglicher Grundlagenbescheid gefehlt. Da der abgeleitete Einkommensteuerbescheid 1989 somit rechtswidrig erlassen worden sei und auch ein nachträglich rechtswirksam erlassener Grundlagenbescheid diesen Mangel nicht zu heilen vermöge (VwGH ZI. 93/14/0203), sei dem Wiederaufnahmeantrag stattzugeben. Es sei der Rechtszustand ohne die Abänderung (§ 295 BAO) vom 07.05.1997 herzustellen, demnach der Einkommensteuerbescheid in der (insoweit) ursprünglichen Fassung, „*das ist vom 19.01.1991 in der Fassung vom 24.02.1994 u. a.*“ zu erlassen.

Hinsichtlich Verjährung führte der Antragsteller aus, dass abgeleitete Abgabenbescheide im Gegensatz zu Grundlagenbescheiden der Verjährung unterliegen und damit dem Normunterworfenen grundsätzlich ein Rechtsverlust drohe (zit. Ritz, Kommentar zur BAO³, S. 608 und BMF, in: SWK 2004, S. 878). Die beantragte Wiederaufnahme ermögliche es dem Steuerpflichtigen, seine Ansprüche innerhalb der Verjährung (Verjährungsfrist) geltend zu machen.

Mit Bescheid vom 24. September 2008 wies das Finanzamt den Antrag ab und begründete die Abweisung wie folgt: Der Abgabenanspruch für 1989 sei inzwischen absolut verjährt und der Wiederaufnahmeantrag nicht vor Ablauf von 5 Jahren nach Eintritt der Rechtskraft des das Verfahren (betreffend Einkommensteuerveranlagung für 1989) abschließenden Bescheides (vom 07.05.1997) eingebracht worden.

Mit Schriftsatz vom 22. Oktober 2008 er hob der Bw gegen diesen Bescheid Berufung, beantragte zugleich die Erlassung eines gemäß § 295 BAO abgeleiteten Einkommensteuerbescheides für 1989 und führte aus:

Entgegen der Auffassung des Finanzamtes sei der Wiederaufnahmeantrag rechtzeitig eingebracht worden und Verjährung nicht eingetreten. Der Bw habe sich 1989 an den oben genannten Gesellschaften als Mitunternehmer beteiligt. Hinsichtlich der Einkünfte 1989 sei am 27.09.1990 eine Erklärung betreffend die einheitlich und gesondert festzustellenden Einkünfte (*unerwähnt, für welche der beiden Gesellschaften*) abgegeben worden. Mit Bescheid vom 24.05.1991 habe das Finanzamt die Mitunternehmerschaft erklärungsgemäß „veranlagt“. 1997 sei das (Feststellungs-) Verfahren wieder aufgenommen und ein neuer Feststellungsbescheid erlassen worden (*sämtliche nachfolgend angeführten Verfahrensdaten sind bereits weiter oben erwähnt*).

1. Keine Verjährung, da Feststellungserklärung(en) 1989 nie mit Bescheid erledigt:

Grund für die Nichtigkeit der Feststellungsbescheide seien Fehler in der Adressierung gewesen, insbesondere durch Anführen von bereits verstorbenen Personen. Bereits im Bescheid vom 24.05.1991 seien verstorbene Personen angeführt gewesen (vier Beispiele mit Namen, Adressen und Sterbedaten genannt). Nach dem Maßstab der VwGH- Rechtssprechung sei somit auch der Feststellungsbescheid vom 24.05.1991 als Nichtbescheid zu qualifizieren. Für die Beteiligung des Bw sei am 27.09.1990 eine Feststellungserklärung abgegeben, aber bis zum heutigen Tag nicht mit Bescheid „veranlagt“ worden.

Somit könne hinsichtlich des Jahres 1989 keine Verjährung (der Einkommensteuer) eingetreten sein, weil gemäß § 209a Abs 2 BAO die Einkommensteuerveranlagung mittelbar von der Erledigung der abgegebenen Feststellungserklärung abhänge (*Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO, Anm. 11 zu § 209a; Ritz, BAO³, § 209a Rz 7*).

2. Keine Verjährung, da Einkommensteuer 1989 von Rechtsmittelverfahren abhängig:

Selbst wenn man den (Feststellungs-) Bescheid vom 24.05.1991 nicht als nichtigen Bescheid qualifizieren wollte, könne hinsichtlich Einkommensteuer 1989 keine Verjährung eingetreten sein. Dann nämlich müsste die Behörde aufgrund der Zurückweisungsbescheide einen neuen

gemäß § 295 BAO abgeleiteten (Einkommensteuer-) 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 könne gemäß § 209a BAO Verjährung nicht eingetreten sein, da der Einkommensteuerbescheid für 1989 indirekt von der Erledigung der Berufung abhängig gewesen sei. Jede andere Auslegung der §§ 295 und 209a BAO wäre dankunmöglich. Es könne nicht sein, dass aufgrund von Fehlern, die die Finanzverwaltung zu vertreten habe, nämlich die Erlassung von Nichtbescheiden, worauf die Steuerpflichtigen im Rahmen des Berufungsverfahrens (*betreffend Feststellungsbescheide*) sogar aufmerksam gemacht hätten, und aufgrund des langen Rechtsmittelverfahrens Verjährung zu Lasten des Steuerpflichtigen eintrete.

Mit Bescheid vom 10. September 2009 wies das Finanzamt den Antrag auf Erlassung eines gemäß § 295 BAO abgeleiteten Bescheides über Einkommensteuer für 1989 als unzulässig zurück. Gemäß § 295 Abs 1 BAO sei ein Bescheid, der von einem Feststellungsbescheid abzuleiten sei, im Falle der nachträglichen Änderung, 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. Da diese Voraussetzungen nicht vorlägen, sei der Antrag zurückzuweisen.

In seiner dagegen fristgerecht erhobenen Berufung führte der Bw aus: Der Antrag auf Erlassung „neuer Bescheide“ (*sic!*) werde aufrecht erhalten, da gegenständlich bis heute keine neuen rechtswirksamen Feststellungsbescheide ergangen seien. Seines Erachtens lägen die Voraussetzungen für ein Vorgehen nach § 295 BAO sehr wohl vor, weil auch die nachträgliche bescheidmäßige Erledigung mit der begründenden Aussage, dass die zur Abänderung des Einkommensteuerbescheides für 1989 führenden „Grundlagenbescheide“ in Wahrheit Nichtbescheide waren, einer Aufhebung der Grundlagenbescheide gleichzusetzen sei. Jede andere Auslegung würde dem Zweck des § 295 BAO zuwider laufen. Hätte nämlich der Bw damals gegen den abgeleiteten Einkommensteuerbescheid für 1989 berufen, wäre diese Berufung gemäß § 252 BAO abgewiesen worden. Aus dem Blickwinkel des Rechtsschutzes könne § 295 BAO in verfassungskonformer Interpretation nur so ausgelegt werden, dass er auch im gegenständlichen Fall anzuwenden sei.

Das zu diesem Thema ergangene Erkenntnis des VwGH vom 19.12.2007, 2006/13/0115, sei auf den gegenständlichen Fall nicht anwendbar, weil noch immer kein rechtsgültiger Feststellungsbescheid für 1989 vorliege. Neben den Einkünften seien auch die Aspekte der Verjährung und der Aussetzungszinsen zu beachten, so dass eine bloße Gleichschaltung der

abgeleiteten Bescheide mit den Grundlagenbescheiden im Berufungsfall jedenfalls zu kurz greife.

Das Finanzamt legte die Berufungen dem UFS vor. Körperliche Akten der Veranlagung für 1989 waren wegen der schon lange vor Antragstellung verfügten Skartierung (Vernichtung) derselben nicht mehr vorhanden und konnten daher dem UFS nicht vorgelegt werden. Verfahrensbezogene Daten wurden aus dem elektronischen Abgabeninformationssystem (AIS) geholt und decken sich mit den Angaben des Bw.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Zum Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens

Sachverhaltsbezogen steht außer Streit, dass der Bw in den administrativen Feststellungsverfahren steuerlich vertreten war und dass er sich an den zu VwGH- Zahlen 2002/13/0224 und 2002/13/0225 protokollierten Beschwerdeverfahren als einer von zahlreichen Beschwerdeführern beteiligt hatte. In den Beschwerdeschriften vom 12. Dezember 2002 hatte demnach auch er mit ausführlicher Begründung vorgebracht, dass die bekämpften Grundlagenbescheide nicht rechtswirksam ergangen seien. Aus dem Vorbringen des Bw im gegenständlichen Verfahren ist zu schließen, dass auch er von jedem Verfahrensschritt in den Feststellungsverfahren (durch die Fa. A-GmbH.) zeitnah informiert worden war, insbesondere vom Ergehen der Feststellungsbescheide (10. Februar 1997), von den dagegen am 17. April 1997 eingebrachten Berufungen, von den gegen die abweisenden Berufungsentscheidungen eingebrachten Beschwerden an den VwGH und vom Zurückweisungsbeschluss des VwGH (27. Februar 2008), letzteres laut eigenem Vorbringen am 13. März 2008. Der streitgegenständliche Wiederaufnahmeantrag wurde am 8. August 2008 eingebracht.

Gemäß § 304 der Bundesabgabenordnung (BAO) ist nach Eintritt der Verjährung eine Wiederaufnahme des Verfahrens ausgeschlossen, sofern ihr nicht ein

- 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
eingebrachter Antrag gemäß § 303 Abs. 1 BAO zugrunde liegt.

1) Eintritt der Verjährung

Um die Zulässigkeit der Wiederaufnahme des Verfahrens und damit des auf diese Maßnahme gerichteten Antrages beurteilen zu können, ist zunächst zu prüfen, ob Verjährung hinsichtlich der Einkommensteuer für 1989 im Zeitpunkt der Antragstellung bereits eingetreten ist.

Nach § 209 Abs 3 BAO verjährt das Recht auf Festsetzung einer Abgabe spätestens zehn Jahre nach Entstehung des Abgabenanspruches (§ 4 BAO). Der Abgabenanspruch der veranlagten Einkommensteuer entsteht nach § 4 Abs 2 lit a Z 2 BAO mit Ablauf des Kalenderjahres, für das die Veranlagung vorgenommen wird, soweit nicht der Abgabenanspruch nach § 4 Abs 2 lit a Z 1 BAO schon früher entstanden ist, oder wenn die Abgabepflicht im Lauf eines Veranlagungszeitraumes erlischt, mit dem Zeitpunkt des Erlöschens der Abgabepflicht.

Bei der veranlagten Einkommensteuer für das Jahr 1989 ist mit Ablauf des Jahres 1999 die absolute Verjährung eingetreten. Am Eintritt der absoluten Verjährung ändert auch der Umstand nichts, dass die absolute Verjährungsfrist erst mit dem Steuerreformgesetz 2005, BGBl I 2004/57 ab 1. Jänner 2005 von fünfzehn auf zehn Jahre verkürzt wurde, trat doch die absolute Verjährung der Einkommensteuer 1989 selbst nach Maßgabe einer fünfzehnjährigen absoluten Verjährungsfrist mit Ablauf des Jahres 2004, somit lange vor Antragstellung, ein.

§ 209a Abs 1 und Abs 2 BAO lauten:

"(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."

Aus dem Wortlaut dieser Bestimmungen ergibt sich, dass diese den Eintritt der Verjährung nicht verhindern, sondern unter den dort genannten Voraussetzungen eine Abgabenfestsetzung trotz des Eintrittes der Verjährung zulassen.

Für den gegenständlichen Wiederaufnahmeantrag kommt die Bestimmung des § 209a Abs 2 BAO nicht zur Anwendung, da dieser nicht vor Eintritt der Verjährung eingebracht wurde.

Die in einer Einzelerledigung des Bundesministeriums für Finanzen (BMF) aus 2005 vertretene Rechtsansicht, wonach die Wiederaufnahme auch dann zu bewilligen sei, wenn die Bemessungsverjährung der Erlassung eines neuerlichen Änderungsbescheides entgegensteht,

kann für den Unabhängigen Finanzsenat ebenso wenig bindend sein wie die vom Bw zitierte Auffassung des BMF, wonach eine beantragte Wiederaufnahme des Verfahrens auch dann zu bewilligen sei, wenn bereits ein nachträglich rechtswirksam ergangener Grundlagenbescheid (notabene gleichen Spruchinhaltes wie der rechtsunwirksam gebliebene) erlassen worden sein sollte, der keine Spruch ändernde Auswirkung auf den zwar rechtswidrig ergangenen, aber rechtskräftig gewordenen Einkommensteuerbescheid hätte. Nach § 6 Abs 1 des Bundesgesetzes über den unabhängigen Finanzsenat (UFSG) unterliegen nämlich die Mitglieder des UFS bei Besorgung der ihnen nach den Abgabenvorschriften (§ 3 Abs 3 BAO) zukommenden Aufgaben keinerlei Weisungen. Die Beurteilung der gegenständlichen Rechtsfragen hat anhand der gesetzlichen (insbesondere der Fristen-) Bestimmungen und unter Beachtung ihrer Auslegung durch die Höchstgerichte zu erfolgen.

2) Zulässigkeit einer Wiederaufnahme des Verfahrens nach § 304 lit a BAO:

Für die Bewilligung der Wiederaufnahme (= Wiederaufnahme auf Antrag) sieht § 304 BAO Ausnahmen von der grundsätzlich maßgebenden Befristung durch die Verjährung vor. Die Siebenjahresfrist des § 304 lit a BAO kann unterbrochen (bzw. ab 2005: verlängert) und gehemmt werden. Die absolute Verjährungsfrist (§ 209 Abs 3 BAO) begrenzt auch die Frist des § 304 lit a BAO (*Ritz*, BAO³, § 304 Tz 5 unter Hinweis auf *Ellinger ua.*, BAO³, § 209 Anm. 20 und § 304 Anm. 2).

Für den gegenständlichen Wiederaufnahmeantrag ist ausschlaggebend, dass er nicht vor Eintritt der absoluten Verjährung, welche mit 31. Dezember 1999 eingetreten ist, eingebracht wurde. Aus diesem Grund ist die Wiederaufnahme des Verfahrens auf Grund des Antrages vom 8. August 2008 nach § 304 lit a BAO nicht zulässig.

3) Zulässigkeit einer Wiederaufnahme des Verfahrens nach § 304 lit b BAO:

Bei der Fünfjahresfrist des § 304 lit b BAO ist unter *Rechtskraft* die formelle Rechtskraft zu verstehen (*Ritz*, ÖStZ 1995, 120; *Ellinger ua.*, BAO³, § 304 Anm. 5). Diese Frist ist vor allem bedeutsam, wenn die Frist des § 304 lit a BAO im Zeitpunkt der Stellung des Wiederaufnahmeantrages bereits abgelaufen ist (somit insbesondere für nach Ablauf der absoluten Verjährungsfrist des § 209 Abs 3 BAO gestellte Wiederaufnahmeanträge).

Im gegenständlichen Fall ist die formelle Rechtskraft des letzten Einkommensteuerbescheides für 1989 vom 7. Mai 1997 im Jahr 1997 eingetreten. Daraus ergibt sich, dass der nunmehr am 8. August 2008 eingebrachte Wiederaufnahmeantrag **nicht** innerhalb der Fünfjahresfrist des § 304 lit b BAO (hier wäre dies der 7. Mai 2002 gewesen) eingebracht wurde. Somit erscheint der Antrag auf Verfahrenswiederaufnahme unzulässig.

Nur mehr ergänzend und schon ohne Spruchbedeutung sei darauf hingewiesen, dass selbst die dreimonatige Antragsfrist gemäß § 303 Abs 2 BAO nicht gewahrt wurde und daher selbst

bei Antragstellung innerhalb der Frist des § 304 lit b BAO der Antrag als verspätet zu werten gewesen wäre:

Unbestritten ist, dass der **in den Feststellungsverfahren** steuerlich vertretene Bw bereits anlässlich der Berufungen vom 17.04.1997 gegen die Feststellungsbescheide für 1989 vom 10.02.1997 Kenntnis von der Nichtigkeit dieser Bescheide hatte und dieses Wissen auch in den 2002 erhobenen VwGH- Beschwerden eindeutig bekundete, ist doch in beiden Beschwerdeschriften unter anderem zu lesen:

„1. Ungültiger Bescheidadressat

1.1. Bescheide aus dem Jahr 1997

Die Betriebsprüfung hat 1997 nach Abschluss der abgabenrechtlichen Prüfung für die (Gesellschaft) folgende "Bescheide" erlassen:

- Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Feststellung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb 1989, 1990 und 1991, alle datiert mit 10. Februar 1997
- Bescheide über die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für die Jahre 1989, 1990 und 1991, alle datiert mit 10. Februar 1997

Als **Bescheidadressat** wurde in allen Bescheiden die „K2 und Mitgesellschafter“ (bzw.) die „K1 und Mitgesellschafter“ genannt.

1.2. Berufungsentscheidung vom 28.10.2002

Die Berufungsbehörde hat am 28.10.2002 mit schriftlicher Berufungsentscheidung die Berufung gegen die Bescheide aus dem Jahr 1997 abgewiesen und damit die Bescheide, die aufgrund der Feststellungen der BP ergangen sind, bestätigt.

Der Bescheidadressat stimmt auch in diesem Fall mit der Bezeichnung in den Bescheiden aus 1997 überein, da dieselbe Liste der Beteiligten zur Benennung des Bescheidadressaten verwendet wurde.

Der Bescheid ergeht abermals an die (*wortgleich benannte*) Gesellschaft.“

Die Beschwerdeaufführungen setzen mit

„1.3. Überprüfung der Bescheideigenschaft

1.3.1. Bescheid bei aufrechten Personengemeinschaften“

nach rechtlichen Darlegungen zu § 93 Abs 2 BAO, § 191 Abs 1 lit c und Abs 3 lit b BAO, § 97 Abs 1 BAO, § 101 Abs 3 BAO samt Hinweisen auf Schriftum und Rechtsprechung

sinngemäß fort wie folgt:

Unabdingbarer Bestandteil eines Bescheides sei auch der Spruch als die Willenserklärung der entscheidenden Behörde, worin der Bescheidadressat, d.h. die Person (Personenvereinigung, Personengemeinschaft) zu nennen sei, an die er ergehe.

Gemäß § 191 Abs 1 lit c BAO hätten Feststellungsbescheide nach § 188 BAO an die Personenvereinigungen ohne eigene Rechtspersönlichkeit zu ergehen, deren Gesellschaftern gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind. Gemäß § 191 Abs 3 lit b BAO wirkten diese Feststellungsbescheide gegen alle, denen gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind.

Um gegenüber den einzelnen Bescheidadressaten auch wirksam zu werden, bedürfe es der gültigen Zustellung des Bescheides gem. § 97 Abs 1 BAO. Folglich müsse ein Feststellungsbescheid seinem Adressaten zugestellt sein. Weiters gelte ein Feststellungsbescheid ebenfalls als seinem Adressaten zugestellt, wenn er gemäß § 101 Abs 3 BAO einer zustellungsbefugten Person zugestellt ist (Zustellfiktion). Mit der Zustellung einer einzigen Ausfertigung an den Zustellbevollmächtigten gelte die Zustellung an alle Mitglieder der Personengemeinschaft bewirkt.

Die Wirkung eines Feststellungsbescheides trete somit nur dann ein, wenn folgende Voraussetzungen kumulativ erfüllt seien:

- gesetzmäßige Bezeichnung des Bescheidadressaten im Spruch des Bescheides (zu dem auch das Adressfeld zählt)
- rechtswirksame Zustellung des Bescheides an den genannten Bescheidadressaten.

Fehle einer dieser genannten Bestandteile, so entfalte der erlassene Bescheid keine Rechtswirksamkeit.

Im Falle einer atypisch stillen Beteiligung mehrerer Mitunternehmer am Handelsgewerbe einer Gesellschaft reiche die Bezeichnung des Bescheidadressaten mit „() & atypisch stille Gesellschaft“ zur hinreichenden Bestimmung der Bescheidadressaten nicht aus. Gleches gelte für den noch weniger bestimmten Zusatz- „und Mitgesell.“. Wie der VwGH im E 2.8.2000, 99/13/0014 ausführe, gebe es nämlich nicht eine alle stillen Gesellschafter umfassende Personengemeinschaft, sondern es handle sich um viele voneinander unabhängige stille Gesellschaften zwischen den einzelnen atypisch stillen Gesellschaftern und dem Geschäftsherrn. D.h. auch bei aufrechten stillen Gesellschaftsverhältnissen seien als Bescheidadressat der Geschäftsherr und alle einzelnen stillen Gesellschafter bestimmt zu bezeichnen.

„Da bei den mit Berufung vom 17. April 1997 bekämpften Bescheiden die korrekte Bezeichnung des Bescheidadressaten nicht vorliegt, handelt es sich um so genannte Nicht-Bescheide, die keine Rechtswirkung entfalten.“

1.3.2. Bescheid bei Beendigung von Personengemeinschaften

Differenziert sei der Sachverhalt bei einer beendeten Personenvereinigung zu beurteilen.

Gemäß § 191 Abs 2 BAO habe ein Feststellungsbescheid für den Fall, dass eine Personenvereinigung ohne eigene Rechtspersönlichkeit zu einem Zeitpunkt, in dem der Bescheid ergeht, nicht mehr besteht, an diejenigen zu ergehen, denen gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind. In ständiger Rechtsprechung des VwGH werde bestätigt, dass ein Feststellungsbescheid nach § 188 BAO, der nach Beendigung der Personengesellschaft an diese ergeht, keine Rechtswirksamkeit entfaltet (VwGH vom 2.8.2000, ZI. 99/13/0014 für GmbH und stille Gesellschaft).

Ein damit vergleichbarer Sachverhalt sei im Beschwerdefall gegeben.

Mit Sacheinlagevertrag vom 27. Juli 1994, (ertragsteuerlich rückwirkend auf den 31.10.1993) haben eine Mehrzahl der stillen Gesellschafter ihre stillen Gesellschaftsanteile im Rahmen einer Einbringung gemäß Art. III UmgrStG in die (Rechtsnachfolgerin) eingebracht. Durch diese Einbringungen seien schon 1994 viele atypisch stille Gesellschafter, welche in den Jahren, die die Feststellungsbescheide beträfen, noch beteiligt waren, ausgeschieden. „**Die (oben wörtlich zitierte) Bezeichnung als Bescheidadressat der geänderten Bescheide im Jahr 1997 ist demzufolge unrichtig und die erlassenen Feststellungsbescheide gehen ins Leere.**“

Zusätzlich sei noch zu beachten, dass in den Jahren ab 1997 laufend atypisch stillen Gesellschafter ausgeschieden seien bzw. ihre Anteile verkauft hätten. (Jahre nach dem inkriminierten Feststellungsbescheid des Finanzamtes) seien die letzten atypisch stillen Gesellschafter abgeschichtet und die Mitunternehmerschaft(en) beendet worden.

Um einen rechtsgültigen Bescheid zu erlassen, hätte die Behörde als Bescheidadressaten die einzelnen Mitunternehmer mit ihrer gesetzlichen Bezeichnung anführen müssen, die zum Zeitpunkt der Erlassung des Erstbescheides an der Personengemeinschaft beteiligt gewesen waren. Ein Verweis auf eine der Steuererklärung bzw. dem Betriebsprüfungsbericht beigelegte Liste der einzelnen Mitgesellschafter sei jedenfalls nicht geeignet, einen Ersatz für die fehlerhaft bezeichneten Bescheidadressaten darzustellen. Ein derartiger Bescheid entspreche nicht den Erfordernissen einer behördlichen Ausfertigung, ebenso sei der Verweis auf eine

gesonderte Unterlage, die unter anderem eine Aufzählung der Mitgesellschafter enthalte, nicht Bestandteil des Spruches des Bescheides.

Aufgrund der obigen Ausführungen seien die Beschwerdeführer der Ansicht, dass überhaupt keine rechtsgültigen Bescheide im Jahr 1997 auf Basis der Ergebnisse der Betriebsprüfung ergangen seien. Die Behörde habe in ihrer Ausfertigung dem Erfordernis der gesetzmäßigen Adressatenbezeichnung gem. § 93 Abs 2 BAO nicht entsprochen, da sie ihre Feststellungsbescheide an die (wie oben benannte) Gesellschaft gerichtet habe und nicht an die einzelnen im Feststellungszeitraum beteiligten Gesellschafter. Der Bescheid knüpfte in seiner Benennung des Bescheidaddressaten an die firmenrechtlich korrekte Bezeichnung der Erstbescheide an. Insofern habe die Behörde ihre Erledigung an eine – zwar zu diesem Zeitpunkt grundsätzlich noch existente – Personenvereinigung gerichtet, die jedoch nicht mehr identisch mit der ursprünglich benannten gewesen sei. „**Der Bescheid ist somit nicht an einen im § 191 Abs 1 lit c BAO genannten Adressaten ergangen.**“

Nach Ansicht der Beschwerdeführer seien daher folgende Bescheide nicht rechtsgültig ergangen:

- Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Feststellung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb 1989, 1990 und 1991, alle datiert mit 10. Februar 1997
- Bescheide über die **einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für die Jahre 1989, 1990 und 1991 (Hervorhebung des UFS)**, alle datiert mit 10. Februar 1997.

Der VwGH setze mit dem Zurückweisungsbeschluss seine bisherige Rechtsprechung fort.

Damit wäre das Schicksal der Berufung gegen die Ablehnung des Wiederaufnahmeantrages auf Grund der verspäteten Antragstellung (§ 273 Abs 1 lit b BAO) entschieden: Der Bw als vertretene Partei muss sich nämlich die Kenntnis des Vertreters vom geltend gemachten Wiederaufnahmegrund zurechnen lassen. Die Frist gem. § 303 Abs 2 BAO für einen allenfalls erforderlichen – hier aber gar nicht in Betracht kommenden; dazu weiter unten – Wiederaufnahmeantrag betreffend Einkommensteuer für 1989

– *drei Monate ab Kenntnis der neu hervor kommenden Tatsache, hier drei Monate ab Zustellung des „Feststellungsbescheides“ 10.02.1997 an den Vertreter des Bw* – war bereits 1997 ungenutzt verstrichen. Die vom Bw als Wiederaufnahmegrund angesehene Tatsache der zur Nichtigkeit führenden Beschaffenheit der Feststellungsbescheide 1989 war ihm bereits mit Bekanntgabe dieser Bescheide bekannt und, wie in den dagegen erhobenen ordentlichen (17. April 1997) bzw. außerordentlichen Rechtsmitteln (12. Dezember 2002) dokumentiert, mit voller Deutlichkeit bewusst. Die – für sich selbst **keinen** Wiederaufnahmegrund darstellende! – rechtliche Beurteilung der Feststellungsbescheide (und

der abweisenden Berufungsentscheidung) durch den Bw als einen der Berufungswerber bzw. Beschwerdeführer fand sodann Bestätigung im Zurückweisungsbeschluss des VwGH.

Selbst wenn man – **anders als der UFS** – den Zeitpunkt der Kenntnisserlangung betreffend die Nichtigkeit der Feststellungsbescheide vom 10. Februar 1997 mit der Information über den Zurückweisungsbeschluss des VwGH vom 27. Februar 2008 ansetzen wollte, wäre für die Berufung gegen die Ablehnung des Wiederaufnahmeantrages nichts zu gewinnen: Hat doch der Bw den Zeitraum von drei Monaten ab 13. März 2008, welcher am 13. Juni 2008, mithin lange vor dem 8. August 2008 endete, ungenutzt verstreichen lassen.

Der streitgegenständliche Wiederaufnahmeantrag scheitert freilich schon aus dem vorrangig aufzugreifenden Grund seiner Unzulässigkeit (§ 273 Abs 1 lit a BAO): Dass der Bw darauf verzichtete, den am 7. Mai 1997 gemäß § 295 Abs 1 BAO erlassenen Einkommensteuerbescheid 1989, welcher auf zwei von ihm bereits davor in den Berufungen vom 17. April 1997 als nichtig erkannte ‚Feststellungsbescheide‘ gestützt (von diesen ‚abgeleitet‘) war, mit Berufung anzufechten, ist nicht auf mangelnde Kenntnis der Spruchgestaltung der ‚Feststellungsbescheide‘ vom 10. Februar 1997 zurückzuführen. Von einem neuen Hervorkommen der Tatsache des Vorliegens von Nichtbescheiden erst mit Bekanntgabe (13. März 2008) des VwGH- Beschlusses vom 27. Februar 2008 über die Zurückweisung der Beschwerden kann keine Rede sein.

Aus welchem Grund der Bw keinen Rechtsbehelf gegen den Einkommensteuerbescheid vom 7. Mai 1997 einlegte, sei dahin gestellt. Mit seiner hypothetischen Überlegung, wie eine allfällig gegen diesen Einkommensteuerbescheid eingebrachte Berufung erledigt worden wäre, befindet er sich in einem Rechtsirrtum: Gerade eine solche Berufung wäre ihm auf Grund seines Wissens (bzw. Wissen Müssens als Vertretener in den Feststellungs- und Beschwerdeverfahren) um die zur Nichtigkeit führende Gestaltung des Spruches der ‚Feststellungsbescheide‘ vom 10. Februar 1997 parallel zur ihm auch persönlich mitgeteilten bzw. infolge des steuerlichen Vertretenseins bekannten Berufung gegen diese Bescheide möglich und zumutbar gewesen. Eine Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 1989 wäre nicht im Grunde des § 252 BAO aussichtslos, sondern vielmehr erfolgreich gewesen.

Die Gefahr eines objektiven *Rechtsverlustes* drohte daher nicht. Der Bw hat in jeder Lage des Verfahrens darauf verzichtet, den ihm zumutbaren Rettungsaufwand zu unternehmen, was ihm auf Grund seiner Kenntnis der Feststellungsbescheide – dokumentiert in den dagegen erhobenen ordentlichen und außerordentlichen Rechtsmitteln – mit der Wirkung zuzurechnen ist, dass er die Folgen unterlassener Rechtsverfolgung bei der Einkommensteuer für 1989 selbst zu tragen hat.

Nimmt ein Abgabepflichtiger wie hier der Bw das ihm zu Gebote stehende Rechtsschutzinstrument der Berufung trotz gegebener Möglichkeit und objektiver Erfolgsaussicht nicht wahr, so dienen andere Aufrollungsinstitute wie § 303 BAO nicht dazu, den versäumten Rechtsbehelf unter einem anderen Verfahrenstitel nachzuholen.

Somit erscheint der Wiederaufnahmeantrag nicht nur außerhalb der dafür vom Gesetz bestimmten Fristen eingebracht, sondern in Spruch entscheidender Weise **unzulässig**. Der UFS hatte daher den angefochtenen Bescheid in eine Zurückweisung gemäß § 273 Abs 1 lit a BAO abzuändern (VwGH vom 18.11.2008, 2007/15/0067).

Nur nebenher und ohne Spruchrelevanz wird angemerkt, dass der im Wiederaufnahmeantrag des Bw geltend gemachte Wiederaufnahmegrund (Nichtigkeit des Feststellungsbescheides) nach dem zuvor Gesagten in keiner Lage des Verfahrens betreffend Einkommensteuer für 1989 eine erst nach eingetretener Bescheidrechtskraft neu hervorgekommene Tatsache war und somit in Wahrheit niemals vorlag: Denn die Nichtigkeit der ‚Feststellungsbescheide‘ 1989 vom 10.02.1997 war dem Bw bereits vor rechtswirksamer Zustellung des bei Erlassung und allfälliger Bekämpfung nach jeder Richtung hin abänderbaren Einkommensteuerbescheides 1989 vom 7. Mai 1997 bekannt: Bei einer materiellen Erledigung des Wiederaufnahmeantrages (nur denkbar bei unverschuldet drohendem Rechtsverlust wegen objektiver Rechtsbehelfsverweigerung und bei Einhaltung in Betracht kommender Antragsfristen) wäre dieser mangels Erfüllung der Tatbestandsvoraussetzungen des § 303 Abs 1 lit b BAO als unbegründet abzuweisen gewesen. Obwohl der Abweisungsbescheid des Finanzamtes zum gleichen materiellen Ergebnis führt wie die hier ausgesprochene Zurückweisung (= keine Bewilligung einer Wiederaufnahme des Verfahrens), war ein Fall des § 273 Abs 1 lit a BAO gegeben und der angefochtene Bescheid zu ersetzen.

2. Zum Antrag auf Erlassung eines neuen Einkommensteuerbescheides gemäß § 295 BAO

Der Antrag des Bw erweist sich als unzulässig, weil eine Abänderung gemäß § 295 Abs 1 BAO des in Rechtskraft erwachsenen Einkommensteuerbescheides vom 5. Mai 1997 mangels Erlassung, Aufhebung oder Abänderung eines Grundlagenbescheides für 1989 nicht in Betracht kam. Ein neuer Einkommensteuerbescheid 1989 durfte daher gar nicht ergehen. In der Zurückweisung der Berufungen gegen die „Feststellungsbescheide“ vom 10. Februar 1997 durch das Betriebsfinanzamt waren keineswegs solche Feststellungsbescheide *aufgehoben*, sondern vielmehr deren Nichtexistenz vorausgesetzt worden. Für eine Analogie eröffnet das Gesetz schon deshalb kein Raum, weil die Wertung jener Bescheide als *rechtsunwirksam geblieben* nicht im Spruch, sondern zutreffend bloß in der Begründung des

Zurückweisungsbescheides zum Ausdruck kam. Begründungen entfalten keine normative Kraft, und nicht existente Feststellungsbescheide können auch nicht aufgehoben werden. Die Erledigung des Finanzamtes entspricht daher dem Gesetz.

Wien, am 14. Oktober 2009