

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Helmut Mittermayr in der Beschwerdesache S K, Adr, vertreten durch Steuerberatung N OG, Adr1, gegen den Bescheid des FA Gmunden Vöcklabruck vom 16.10.2008, betreffend Zurückweisung eines Antrages auf Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 1989 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Mit **Schreiben vom 08.08.2008 beantragte der Beschwerdeführer** (Bf, vormals Berufungswerber) die **Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO** für den gemäß § 295 BAO abgeänderten Einkommensteuerbescheid 1989 vom 23.04.1997.

Begründend führte der Bf aus, es sei mit Bescheid vom 7. Mai 2008 festgestellt worden, dass der dem Einkommensteuerbescheid 1989 zugrunde liegende Bescheid über die einheitliche und gesonderte Feststellung gemäß § 188 BAO vom 10. Februar 1997 mangels gültigem Bescheidadressaten der Bescheidcharakter fehle und dieser somit keine normative Kraft entfalten könne. Es handle sich um einen Nichtbescheid (VwGH 29.09.1997, 93/17/0042).

Die Qualifizierung des Grundlagenbescheides als Nichtbescheid stelle eine neu hervorgekommene Tatsache im Sinne 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 Normunterworfenen nur als "neu hervorgekommen" gelten, wobei den Bf an der Nichtgeltendmachung kein grobes Verschulden treffe. Diese Rechtsansicht werde durch

das Bundesministerium für Finanzen (BMF) in einem Schreiben vom 28. Oktober 2005, gerichtet an die H Wirtschaftstreuhand- und Steuerberatungs GmbH, geteilt.

Die Wiederaufnahme des rechtskräftigen Verfahrens würde zu einem abgeänderten Einkommensteuerbescheid 1989 führen.

Weiters führte der Bf. aus, dass seine anteiligen Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit Grundlagenbescheid für das Jahr 1989 (datiert mit 28.03.1991) festgestellt und ihm zugewiesen worden seien.

Im Jahr 1993 habe eine den Zeitraum 1989 bis 1991 betreffende Betriebsprüfung begonnen, die bis 18. Juni 1996 gedauert habe (Bericht vom 20. September 1996). Das zuständige Finanzamt habe am 10. Februar 1997 (eingelangt am 19. März 1997) einen Bescheid gemäß § 188 BAO an die "CK 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 fristgerecht Berufung erhoben worden, die mit Berufungsentscheidung der Finanzlandesdirektion für W vom 28. Oktober 2002 als unbegründet abgewiesen worden sei. Die dagegen am 12. Dezember 2002 eingebrachte Beschwerde habe der Verwaltungsgerichtshof mit Beschluss vom 27. Februar 2008 zurückgewiesen. Daraufhin habe die Finanzverwaltung am 7. Mai 2008 zur Steuernummer Z einen Bescheid zur Berufung vom 17. April 1997 erlassen, worin der Grundlagenbescheid vom 10. Februar 1997 – mangels gültigem Bescheidadressaten – zu einem Nichtbescheid erklärt und die Berufung als unzulässig zurückgewiesen worden sei. Aufgrund vorhin erwähnter Nichtbescheide wäre also der ursprüngliche Einkommensteuerbescheid 1989 gemäß § 295 BAO durch den vorliegenden Einkommensteuerbescheid 1989 vom 10. Oktober 1997 ersetzt worden. Aus der Nichtanerkennung der Ergebniszurückweisung für das Jahr 1989 der atypisch stillen Beteiligung auf Ebene des abgeleiteten Bescheides resultierten Einkommensteuernachzahlungen.

Die vorgenommene Abänderung des Einkommensteuerbescheides 1989 gemäß § 295 BAO wäre daher auf Basis eines Nichtbescheides erfolgt und entspreche damit nicht den gesetzlichen Bestimmungen.

Sein "rechtliches Interesse" an der Wiederaufnahme begründete der Bf damit, dass es für die Abänderung an einem tauglichen Feststellungsbescheid gefehlt habe. Da der abgeleitete Einkommensteuerbescheid 1989 somit rechtswidrig erlassen worden sei und auch ein nachträglich rechtswirksam erlassener Grundlagenbescheid diesen Mangel nicht heilen könne, sei dem Wiederaufnahmeantrag stattzugeben.

Da der Rechtszustand herzustellen sei, der ohne Abänderung gemäß § 295 BAO vorgelegen habe, sei der Einkommensteuerbescheid in der Fassung des ursprünglichen Einkommensteuerbescheides zu erlassen. Diese Neuerlassung sei auch dann zwingend, wenn zu diesem Zeitpunkt bereits ein rechtswirksam erlassener Grundlagenbescheid vorliege, der im Ergebnis dem abgeänderten Einkommensteuerbescheid entspreche.

Verfahrensrechtlich berechtige dieser neue Grundlagenbescheid nämlich nicht zur Abänderung des aufgrund der Wiederaufnahme neu erlassenen Bescheides.

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

Hinsichtlich der Verjährung werde allgemein darauf hingewiesen, dass abgeleitete Bescheide - im Gegensatz zu Feststellungsbescheiden – der Verjährung unterliegen und damit den Rechtsunterworfenen grundsätzlich ein Rechtsverlust droht (Ritz, Kommentar zu BAO, 3. Auflage, S 608).

Die beantragte Wiederaufnahme ermögliche es daher "dem Steuerpflichtigen seine Ansprüche innerhalb der Verjährung geltend zu machen".

Mit **Bescheid vom 16.10.2008** wurde der Antrag vom 08.08.2008 und 14.08.2008 auf Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO hinsichtlich der Einkommensteuer 1989 vom Finanzamt als nicht fristgerecht eingebracht zurückgewiesen.

Gegen diesen Zurückweisungsbescheid erhob der Bf mit Schriftsatz vom 23.10.2008 mit nachstehender Begründung Beschwerde (vormals: Berufung):

"Der Wiederaufnahmeantrag vom 08.08 und 14.08.2008 wurde als nicht fristgerecht zurückgewiesen, weil nach Meinung des Finanzamtes bereits der Verwaltungsgerichtshof im Beschluss vom 27.02.2008 dem Grundlagenbescheid 1989 vom 10.02.1997 jeglichen Bescheidcharakter abgesprochen hat.

Diese Aussage des Finanzamtes ist jedoch unrichtig. In dem zitierten VwGH Erkenntnis spricht der VwGH nur dem Bescheid vom 28.10.2002 der Finanzlandesdirektion für W jeglichen Bescheidcharakter ab. Der VwGH lässt - im Gegensatz zu den Ausführungen des Finanzamtes - die Frage, ob bereits die erstinstanzlichen Bescheide vom 10.02.1997 "Nichtbescheide" seien ausdrücklich offen, wenn er schreibt (die Hervorhebung durch Fettdruck bzw. das Rufzeichen wurden vom Verfasser hinzugefügt):

*"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 (!)**"*

Im Übrigen sei erwähnt, dass der VwGH in dieser Sachverhaltskonstellation über die Bescheidqualität der erstinstanzlichen Bescheide gar nicht absprechen kann, da nicht diese vor dem VwGH angefochten wurden, sondern die o.a. Erledigung vom 28.10.2002 der Finanzlandesdirektion für W.

Hätte bereits der VwGH über die Bescheidqualität der erstinstanzlichen Bescheide vom 10.02.1997 abgesprochen, hätte es im Übrigen auch keiner Zurückweisungsbescheide bedurft. Erst mit diesen Zurückweisungsbescheiden wurde behördlich die Nichtigkeit der Bescheide vom 10.02.1997 festgestellt. Frühestens erst ab diesem Zeitpunkt kann daher auch der Fristenlauf für die Einbringung des Wiederaufnahmeantrages zu laufen beginnen.

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

In diesem Umfeld der sachlichen Gegebenheiten und des erforderlichen Rechtsschutzes kann eine verfassungskonforme Interpretation der verfahrensgegenständlichen Fristenregelung nur dazu führen, dass die Frist für einen mit Neuerungen betreffend die einheitliche und gesonderte Feststellung begründeten Wiederaufnahmeantrag nicht früher zu laufen beginnt als beim zuständigen Finanzamt die Verständigung über die nachträgliche Abänderung, die Aufhebung oder die Feststellung der Unwirksamkeit des Feststellungsbescheides einlangt und nach außen erkennbar in Erscheinung tritt, insbesondere auch nicht früher, als dem Abgabepflichtigen verlässlich bekannt wird, dass das zuständige Finanzamt darauf nicht mit amtswegiger Erlassung eines abgeleiteten Bescheides reagiert.

Ausdrücklich ist abschließend auch darauf zu verweisen, dass es nicht nur eine Wiederaufnahme auf Antrag, sondern auch eine Wiederaufnahme von Amts wegen gibt. Fakt ist, dass mein Einkommensteuerbescheid aufgrund eines Nichtbescheides geändert wurde und das dies rechtswidrig war und diese Rechtswidrigkeit auch durch einen etwaigen zukünftigen gleichlautenden einheitlichen und gesonderten Feststellungsbescheid saniert werden kann (VwGH 24.11.1980, 93/14/0203). Damit sind auch die Voraussetzungen für eine amtswegige Wiederaufnahme gegeben. Ganz offensichtlich erfolgt die gebotene amtswegige Änderung meines gegenständlichen Einkommensteuerbescheides nur deswegen nicht, weil sich dies zu meinen Gunsten auswirken würde."

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Das Bundesfinanzgericht stellt auf Basis des oben geschilderten Verwaltungsgeschehens und der aktenkundigen Unterlagen **folgenden entscheidungswesentlichen Sachverhalt fest:**

Mit Bescheid vom 23.04.1997 wurde der bisherige Einkommensteuerbescheid des Bf für das Jahr 1989 gemäß § 295 Abs. 1 BAO rechtskräftig abgeändert.

Im Jahr 2002 wurde gegen die Berufungsentscheidung der Finanzlandesdirektion W betreffend das Berufungsverfahren gegen jenen Feststellungsbescheid nach § 188 BAO, der die Grundlage des oben bezeichneten Einkommensteuerbescheides bildete, Beschwerde beim Verwaltungsgerichtshof erhoben, über welche dieser mit Erkenntnis vom 27.2.2008, 2002/13/0224, entschieden hat.

Am 08.08.2008 wurde der verfahrenseinleitende Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer des Jahres 1989 eingebracht.

Nach Feststellung des obigen Sachverhalts hat das Bundesfinanzgericht über die vorliegende Beschwerde rechtlich erwogen:

Der Verwaltungsgerichtshof hat im Erkenntnis vom 26.2.2013, 2010/15/0064, wörtlich 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."

Diese Begründung trifft sinngemäß auch auf den vorliegenden Antrag und die Beschwerde zu, da auch der Bf an derselben Gesellschaft beteiligt war und sowohl sein Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 1989 als auch seine hier gegenständliche Beschwerde im Wesentlichen gleichen Inhalts sind.

Da der Antrag des Bf vom 08.08.2008, somit weit außerhalb der dreimonatigen Frist des § 303 Abs. 2 BAO, gerechnet ab Einbringung der Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof im Jahr 2002, gestellt wurde, erfolgte die Zurückweisung dieses Antrages seitens der Abgabenbehörde schon deshalb zu Recht.

Auf Basis dieser Sach- und Rechtslage hat sich daher eine Auseinandersetzung mit den weiteren Beschwerdeausführungen erübrigt und war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Im Übrigen wird darauf hingewiesen, dass zwischenzeitig vom Verwaltungsgerichtshof die Beschwerden anderer an der "CK GmbH und Mitgesellschafter" Beteiligten betreffend Zurückweisung eines Antrages auf Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 1989 (und somit zum gleichen Sachverhalt) als unbegründet abgewiesen wurden (VwGH 26. Februar 2013, 2010/15/0064 und VwGH 26.1.2012, 2009/15/0012).

Abschließend wird noch bemerkt, dass das Bundesfinanzgericht in diesem Beschwerdeverfahren zur Entscheidung über den gleichzeitig mit der Beschwerde vom

23.08.2008 gegen den Zurückweisungsbescheid vom 16.10.2008 gestellten Antrag auf Erlassung eines gem. § 295 BAO abgeleiteten Bescheides ebenso wenig zuständig ist wie für die "angeregte" amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

In der vorliegenden Beschwerde werden keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme, da diesem Erkenntnis die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (u.a. VwGH 22.12.2011, 2009/15/0153, VwGH 26.01.2012, 2009/15/0012 und VwGH 26.02.2013, 2010/15/0064) zugrunde liegt.

Linz, am 31. August 2016