

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senatsvorsitzenden MMag. Gerald Erwin Ehgartner, die beisitzende Richterin Mag. Judith Herdin-Winter sowie die fachkundigen Laienrichter Mag. Heinrich Witetschka und Mag. Harald Zeller in der Beschwerdesache ****BF****, Steuernummer *******, vertreten durch Hopmeier Wagner Kirnbauer Rechtsanwälte OG, Rathausstraße 15, 1010 Wien, über die Beschwerde vom 26. März 2024 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 20. Februar 2024 betreffend Abweisung des Antrags auf Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2002 bis 2005 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 17. Februar 2025 in Anwesenheit der Schriftführerin Sabine Steger zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.
- II. Die Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist gemäß Art 133 Abs 4 B-VG nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Verfahrensgang

Mit Schriftsatz vom 19.10.2023 stellte der Beschwerdeführer bei der belangten Behörde den Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2002 bis 2005. Begründend verwies er im Wesentlichen auf den Beschluss des Bundesfinanzgerichts vom 5.7.2023, RV/7102231/2013, mit dem die Beschwerde gegen die Feststellungsbescheide zu einer näher bezeichneten Personengesellschaft zurückgewiesen wurden (weil die Feststellungsbescheide Nichtbescheide darstellten). „Die Tatsache, dass es sich bei den Feststellungsbescheiden hinsichtlich der Jahre 2002 – 2005 um unwirksame bescheidmäßige Erledigungen bzw Nichtbescheide handelt, [sei] für den Steuerpflichtigen im Rahmen des Verfahrens zur Feststellung der Einkünfte gem § 188 BAO neu hervorgekommen.“ Der Beschwerdeführer habe über die Qualifikation der Feststellungsbescheide als nichtige Bescheide erst mit dem angeführten Beschluss Kenntnis erlangt. Da die Feststellungsbescheide auch im Rahmen des Verfahrens zur Festsetzung der Einkommensteuer betreffend die Jahre

2002 bis 2005 berücksichtigt worden seien, seien diese Verfahren infolge von Rechtswidrigkeit der Abgabefestsetzung wieder aufzunehmen.

Nach der Auskunft des BMF vom 28.10.2005 (SWK 22/2005, S 926) lägen, so der Beschwerdeführer, für die Verfahren hinsichtlich der abgeleiteten Einkommensteuerbescheide Wiederaufnahmegründe vor, wenn für die hierfür zuständigen Finanzämter im Einkommensteuerverfahren die Tatsache, dass kein Feststellungsbescheid ergangen ist (nämlich jene Sachverhaltselemente, die für das Vorliegen absolut nichtiger Verwaltungsakte bedeutsam waren), neu hervorgekommen sind. Aufgrund des gegen die Beschwerde gegen die Feststellungsbescheide vom Bundesfinanzgericht erlassenen Zurückweisungsbeschlusses vom 5.7.2023 seien im Sinne des § 303 Abs 1 lit b BAO neue Tatsachen im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen. Dass diese Erledigungen unwirksame Verwaltungsakte darstellten, sei dem Antragsteller erst mit Zustellung des BFG-Zurückweisungsbeschlusses bekannt geworden. Davor sei ihm der mangelnde Bescheidcharakter nicht bekannt gewesen.

Als Fazit führte der Beschwerdeführer in seinem Wiederaufnahmeantrag aus, dass – im Hinblick auf die ergangenen Bescheide gemäß § 295 Abs 1 BAO – die letzten, nach Auffassung des Beschwerdeführers nicht rechtswidrigen Einkommensteuerbescheide, folgende seien: Einkommensteuerbescheid 2002 vom 27.7.2004, Einkommensteuerbescheid 2003 vom 17.5.2006, Einkommensteuerbescheid 2004 vom 28.7.2006 und Einkommensteuerbescheid 2005 vom 12.6.2007. Aufgrund der in der Folge nach Auffassung des Beschwerdeführers rechtswidrig erlassenen Änderungsbescheide habe er zu Unrecht ein Vielfaches der festgesetzten Einkommensteuerbeträge entrichtet. Beantragt wurde daher, die dementsprechende bescheidmäßige Berücksichtigung dieser nach Auffassung des Beschwerdeführers bestehenden letzten rechtmäßigen Bescheidlage.

Mit Bescheid vom 20.2.2024 wies die belangte Behörde den Wiederaufnahmeantrag ab. Begründend verwies sie darauf, dass das Erfordernis für eine Wiederaufnahme auf Antrag darin bestehe, dass es sich um eine für den Antragsteller neu hervorgekommene Tatsache handle. Keine Wiederaufnahmsgründe (keine Tatsachen) seien jedoch etwa neue Erkenntnisse in Bezug auf die rechtliche Beurteilung von Sachverhaltselementen, gleichgültig, ob die späteren rechtlichen Erkenntnisse durch die Änderung der Verwaltungspraxis oder Rechtsprechung oder nach vorhergehender Fehlbeurteilung oder Unkenntnis der Gesetzeslage eigenständig gewonnen wurden.

Die belangte Behörde wies auch explizit darauf hin, dass dem Beschwerdeführer die Möglichkeit zustehe, einen Antrag auf Aufhebung nach § 295 Abs 4 BAO in der dazu maßgeblichen Frist zu stellen.

In der mit 26.3.2024 datierten Beschwerde gegen den Abweisungsbescheid wiederholte der Beschwerdeführer im Wesentlichen sein im Wiederaufnahmeantrag ausgebreitetes Vorbringen. Er hob unter anderem hervor, dass die „Tatsache“, dass es sich bei den

Feststellungsbescheiden vom 20.10.2011 betreffend die Jahre 2002 bis 2005 um unwirksame Erledigungen bzw Nichtbescheide handle, für ihn im Rahmen des Verfahrens zur Feststellung der Einkünfte nach § 188 BAO neu hervorgekommen sei. Er habe über die Qualifikation als nichtige Bescheide erst mit Beschluss des Bundesfinanzgerichts vom 5.7.2023, RV/7102231/2013, Kenntnis erlangt. Da die Feststellungsbescheide auch im Rahmen des Verfahrens zur Festsetzung der Einkommensteuer für die betreffenden Jahre 2002 bis 2005 berücksichtigt wurden, seien diese Verfahren infolge Rechtswidrigkeit der Abgabefestsetzung wieder aufzunehmen.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 11.10.2024 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. Die belangte Behörde führte im Wesentlichen aus, dass die Rechtsmeinung des BMF in SWK 33/2005, S 926, zu einer nicht mehr in Geltung stehenden Rechtslage ergangen und schon infolge der Änderung des § 303 BAO durch das FVwGG 2021 nicht mehr anzuwenden sei. Zudem habe der Gesetzgeber mit dem AbgÄG 2011 eigens die Bestimmung des § 295 Abs 4 BAO geschaffen, um die Aufhebung abgeleiteter Bescheide im Fall des Vorliegens von Nichtbescheiden zu ermöglichen. Die im BFG-Beschluss vom 5.7.2023, RV/7102231/2013, festgestellte Nichtigkeit stelle keine neu hervorgekommene Tatsache dar, sondern lediglich eine neue Erkenntnis in Bezug auf die rechtliche Beurteilung von Sachverhaltselementen, die nicht zur Wiederaufnahme des Verfahrens berechtige.

Schließlich beruhe die Nichtigkeit des Feststellungsbescheids (laut zitiertem BFG-Beschluss) darauf, dass ein Beteiligter in der Feststellungserklärung (mit einem Anteil an den Einkünften von EUR 0,00) angegeben, jedoch in den Feststellungsbescheiden nicht als Bescheidadressat angeführt war. Selbst wenn man daher in der Nichtnennung des Beteiligten im Feststellungsbescheid (in Zusammenschau mit der Feststellungserklärung) relevante Tatsachen iSd § 303 BAO erblicken würde, wären diese Tatsachen nicht „*im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen*“. Es sei in der Rechtsprechung anerkannt, dass die Kenntnis eines Vertreters (über einen Wiederaufnahmegrund) auch der vertretenen Partei zugerechnet werde, somit auch die Kenntnis des im Feststellungsverfahren agierenden Vertreters. Der Beschwerdeführer habe daher bereits vor Abschluss des Verfahrens (vor dem Ergehen des BFG-Erkenntnisses vom 7.6.2022, RV/7101421/2013, betreffend ua die Einkommensteuerbescheide des Beschwerdeführers für die gegenständlichen Jahre 2002 bis 2005) über entsprechende Tatsachenkenntnis verfügt.

Im eingebrachten Vorlageantrag vom 6.11.2024 unterstrich der Beschwerdeführer insbesondere seine Auffassung, dass die gegenständlich relevante Tatsache darin liege, dass den Einkommensteuerbescheiden 2002 bis 2005 Bescheide zugrunde gelegt worden seien, die nicht den Anforderungen des Verwaltungsgerichtshofs nach Einheitlichkeit entsprachen und daher unwirksam (nichtig) waren. Dies sei erst am 5.7.2023 bekannt geworden.

Mit Bericht vom 16.1.2025 erfolgte die Vorlage an das Bundesfinanzgericht.

Im Rahmen der am 17.2.2025 vor dem Bundesfinanzgericht abgehaltenen mündlichen Verhandlung erfolgte eine umfassende Erörterung der Sache. Unter anderem gab der steuerliche Vertreter des Beschwerdeführers dabei – auf die Frage, warum kein Antrag nach § 295 Abs 4 BAO gestellt wurde – zu Protokoll, dass es einem Abgabepflichtigen freistehe, welchen Rechtbehelf er zur Wahrung seines rechtlichen Interesses in Anspruch nimmt. Das Vorbringen der belangten Behörde zeige, so der Beschwerdeführer, dass auch diese selbst im Hervorkommen der Unwirksamkeit der Feststellungsbescheide durch den Beschluss des Bundesfinanzgerichts vom 5.7.2023 eine neue Tatsache erkannt habe. Die gerichtliche Feststellung, dass ein Nichtbescheid vorliegt, stelle eine dementsprechende Tatsache dar, die zuvor schon lange vermutet worden, aber erst durch den Beschluss verifiziert worden sei. Vorher habe man nicht von einer Tatsache ausgehen können.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen

1. Sachverhalt

Infolge des Ergehens der als Feststellungsbescheide intendierten Erledigungen nach § 188 BAO der ****PersGes**** vom 20.10.2011 erfolgte eine entsprechende Zurechnung von Gewinn tangentialen in die Einkommensteuerbescheide des Beschwerdeführers ua betreffend die beschwerdegegenständlichen Jahre 2002 bis 2005.

Mit Beschluss des Bundesfinanzgerichts vom 5.7.2023, RV/7102231/2013, wurde die Beschwerde gegen die als Feststellungsbescheide intendierten Erledigungen ua betreffend die beschwerdegegenständlichen Jahre 2002 bis 2005 als unzulässig zurückgewiesen. Die Zurückweisung erfolgte im Wesentlichen mit der Begründung, dass nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts die angefochtenen Feststellungsbescheide vom 20.10.2011 nicht den Anforderungen des Verwaltungsgerichtshofes nach Einheitlichkeit entsprachen und daher unwirksam (nichtig seien). Die Nichtigkeit beruht auf dem Umstand, dass ein Beteiligter in der Feststellungserklärung (mit einem Anteil an den Einkünften von EUR 0,00) angegeben wurde, er jedoch in den Feststellungsbescheiden nicht als Bescheidadressat angeführt war.

Mit Schriftsatz vom 19.10.2023 wurde vom Beschwerdeführer der Antrag auf Wiederaufnahme betreffend Einkommensteuer 2002 bis 2005 gestellt. Es sollen jene Einkommensteuerbescheide, die vor der Tangentenzurechnung aus den als Feststellungsbescheide intendierten Erledigung in Rechtskraft standen, „*wieder hergestellt*“ werden (Einkommensteuerbescheid 2002 vom 27.7.2004, Einkommensteuerbescheid 2003 vom 17.5.2006, Einkommensteuerbescheid 2004 vom 28.7.2006 und Einkommensteuerbescheid 2005 vom 12.6.2007).

Darauf hinzuweisen ist, dass an den Beschwerdeführer für die beschwerdegegenständlichen Jahre jeweils mehrere aufgrund von § 295 Abs 1 BAO abgeänderte Einkommensteuerbescheide

ergingen: betreffend das Jahr 2002 die Bescheide vom 12.5.2006, 9.4.2008 und 14.12.2012; betreffend das Jahr 2003 die Bescheide vom 9.4.2008, 14.12.2012, 3.9.2013, 18.12.2013 sowie das Erkenntnis vom 7.6.2022; betreffend das Jahr 2004 die Bescheide vom 27.7.2007, 9.4.2008, 7.11.2008, 14.12.2012 sowie das Erkenntnis vom 7.6.2022; betreffend das Jahr 2005 die Bescheide vom 12.2.2008, 4.3.2008, 19.3.2008, 9.4.2008, 14.12.2010, 22.7.2011 sowie das Erkenntnis vom 7.6.2022).

Mit (gegenständlich angefochtenem) Bescheid vom 20.2.2024 wies die belangte Behörde den Wiederaufnahmeantrag ab.

2. Beweiswürdigung

Die getroffenen Feststellungen sind allesamt aktenkundig und können als unstrittig bezeichnet werden.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1 Zu Spruchpunkt I. (Beschwerdeabweisung)

Gemäß § 303 Abs 1 der Bundesabgabenordnung (BAO) kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren ua auf Antrag einer Partei wiederaufgenommen werden, wenn ua (gemäß lit b) Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte. Nach § 304 BAO ist nach Eintritt der Verjährung eine Wiederaufnahme des Verfahrens nur zulässig, wenn sie ua (nach lit b) innerhalb von drei Jahren ab Eintritt der Rechtskraft des das Verfahren abschließenden Bescheides beantragt oder durchgeführt wird.

Vom Beschwerdeführer wird gegenständlich die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2002 bis 2005 beantragt. Seiner Auffassung nach liege im gegenständlichen Fall die tatbestandsmäßige neu hervorgekommene Tatsache darin, dass den Einkommensteuerbescheiden 2002 bis 2005 Bescheide zugrunde gelegt worden seien, die nicht den Anforderungen des Verwaltungsgerichtshofs nach Einheitlichkeit entsprochen hätten und daher unwirksam (nichtig) gewesen seien.

Dem Beschwerdeführer ist dabei entgegen zu halten, dass Tatsachen ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände sind (vgl VwGH 26.7.2000, 95/14/0094), somit Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis geführt hätten, etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen oder Eigenschaften (VwGH 24.10.2019, Ra 2018/15/0097; 24.5.2023, Ra 2021/15/0066).

Hingegen stellen neue Erkenntnisse in Bezug auf die rechtliche Beurteilung von Sachverhaltselementen, gleichgültig ob die späteren rechtlichen Erkenntnisse etwa durch Änderung der Rechtsprechung gewonnen wurden, keine Tatsachen dar, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens zu rechtfertigen vermögen (VwGH 26.2.2015, 2012/15/0164; BFG 8.9.2014, RV/7103043/2011). Insbesondere stellen auch Entscheidungen von Gerichten keine diesbezüglichen neuen Tatsachen dar (etwa VwGH 26.6.2003, 2002/16/0286). Die nachteiligen Folgen einer früheren unzutreffenden Würdigung oder Wertung eines Sachverhalts lassen sich bei unveränderter Tatsachenlage sohin nicht nachträglich im Wege einer Wiederaufnahme des Verfahrens beseitigen (VwGH 17.9.1990, 90/15/118).

Zumal es sich daher bei der mit Beschluss des Bundesfinanzgerichts vom 5.7.2023, RV/7102231/2013, festgestellten Nichtigkeit der als Feststellungsbescheide intendierten Erledigungen nicht um eine (für den Beschwerdeführer) neu hervorkommenden Tatsache handelt, wurde der vom Beschwerdeführer gestellte Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens von Seiten der belangten Behörde zurecht abweisend erledigt. Zumal die gegenständlich beantragte Wiederaufnahme daher bereits dem Grunde nach nicht zu gewähren war, braucht sich das Bundesfinanzgericht mit der Frage der Zulässigkeit in zeitlicher Hinsicht nicht weiter zu beschäftigen. Auch die vom Beschwerdeführer angeführte BMF-Auskunft vom 28.10.2005 (SWK 33/20025, S 926) vermag im Übrigen an dieser Beurteilung nichts zu ändern: Wie bereits von Seiten der belangten Behörde ausgeführt, kann diese im Jahr 2005 geäußerte Rechtsmeinung als entsprechend überholt und nicht mehr dem aktuellen Rechtsstand entsprechend angesehen werden.

Den als nichtig befundenen Feststellungsbescheiden lag der Umstand zugrunde, dass ein in den Feststellungserklärungen genannter Beteiligter (mit einem Anteil an den Einkünften von EUR 0,00) nicht in den Feststellungsbescheiden als Bescheidadressat angeführt war. Selbst wenn dieser Umstand als Tatsache im Sinne des § 303 Abs 1 lit b BAO anzusehen wäre, ist darauf hinzuweisen, dass es sich nicht um eine „*neu hervorgekommene*“ Tatsache handelt. Vielmehr hat der Beschwerdeführer bzw sein steuerlicher Vertreter (dessen Wissen dem Beschwerdeführer zuzurechnen ist) schon vor Abschluss des Verfahrens (vor dem Ergehen des BFG-Erkenntnisses vom 7.6.2022, RV/ 7101421/2013, das ua die Einkommensteuerbescheide des Beschwerdeführers für die gegenständlichen Jahre 2002 bis 2005 betraf), über entsprechende Tatsachenkenntnis verfügt.

Schließlich bleibt darauf hinzuweisen, dass der Beschwerdeführer (bzw sein steuerlicher Vertreter) mehrfach auf die Möglichkeit der Stellung eines Antrags nach § 295 Abs 4 BAO hingewiesen wurde:

§ 295 Abs 4 BAO sieht vor, dass, wenn eine gegen ein Dokument, das Form und Inhalt ua eines Feststellungsbescheides nach § 188 BAO hat, gerichtete Bescheidbeschwerde als unzulässig zurückgewiesen wird, weil das Dokument kein Bescheid ist, die auf das Dokument gestützten

Bescheide auf Antrag der Partei aufzuheben oder insoweit abzuändern sind, als sie sich auf das Dokument stützen. Der Antrag ist innerhalb eines Jahres ab Rechtskraft der Zurückweisung zu stellen. Der an die Stelle des aufgehobenen Bescheides tretenden Abgabensatzung steht, soweit sie in dem das Dokument ersetzenden Bescheid enthaltene Feststellungen übernimmt, der Eintritt der Verjährung nicht entgegen, wenn die Festsetzung innerhalb eines Jahres ab Aufhebung erfolgt. § 209a Abs 2 erster Satz BAO gilt sinngemäß, wenn gegen den das Dokument ersetzenden Bescheid fristgerecht Beschwerde erhoben wird.

Im gegenständlichen Fall wäre es dem Beschwerdeführer somit (leicht) möglich gewesen, noch fristgerecht den entsprechenden Antrag nach § 295 Abs 4 BAO stellen zu können. Die Beschwerde war daher vom Bundesfinanzgericht gemäß § 279 BAO als unbegründet abzuweisen.

3.2 Zu Spruchpunkt II. (Unzulässigkeit der 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.

Zumal der Verwaltungsgerichtshof bereits klar beurteilte, dass neue Erkenntnisse in Bezug auf die rechtliche Beurteilung von Sachverhaltselementen keine Tatsachen darstellen, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens zu rechtfertigen vermögen (vgl etwa VwGH 26.2.2015, 2012/15/0164), lag eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung nicht vor. Die Revision an den Verwaltungsgerichtshof war damit gemäß Art 133 Abs 4 des Bundesverfassungs-Gesetzes (B-VG) nicht zuzulassen.

Wien, am 25. Februar 2025