

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch den Richter MMag. Gerald Erwin Ehgartner in der Beschwerdesache BF, vertreten durch LBG Steuerberatung GmbH, Boerhaavegasse 6, 1030 Wien, über die Beschwerde vom 6.3.2013 gegen den Zurückweisungsbescheid der belangten Behörde Finanzamt Wien 12/13/14 Purkersdorf vom 1.2.2013 betreffend beantragter Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 1999, zu Recht:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- II. Die Revision ist gemäß Art 133 Abs 4 B-VG nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Dem Verfahren zugrundeliegend ist die für das Jahr 1999 erfolgte Einkünftefeststellung nach § 188 BAO der U Immobilien Handel KEG (in der Folge „Immobilien-KEG“). Mit Einkommensteuerbescheid 1999 vom 7.11.2000 wurden dem Beschwerdeführer im Jahr 1999 daraus (negative) Einkünfte aus Gewerbebetrieb iHv ATS -898.749,- (EUR -65.314,61) zugerechnet.

In Folge einer durchgeführten Außenprüfung beabsichtigte das Finanzamt Gänserndorf Mistelbach die Abänderung der Gewinnfeststellung und erließ im Dezember 2006 unter anderem folgende Erledigungen: Mit einer Erledigung war die neue Feststellung der Einkünfte der Immobilien-KEG gemäß § 188 BAO für die Jahre 1999 bis 2001 intendiert, mit einer anderen Erledigung war das Unterbleiben von Feststellungen der Einkünfte für die Jahre 1999 bis 2001 hinsichtlich genannter Kommanditisten beabsichtigt (gesplittete Erledigungen).

Mit am 15.12.2006 neu erlassenen Einkommensteuerbescheid 1999 (gemäß § 295 Abs 1 BAO ersetzender Bescheid, abgeleitet von den als Feststellungsbescheiden intendierten Erledigungen) wurden dem Beschwerdeführer aus der Immobilien KEG

Einkünfte in Höhe von ATS/EUR 0,00 zugewiesen (statt zuvor ATS -898.749,-). Dieser Einkommensteuerbescheid 1999 wurde vom Beschwerdeführer in der Folge nicht angefochten und erwuchs derart in Rechtskraft.

Die gegen die als Feststellungsbescheide bzw Nichtfeststellungsbescheide intendierten Erledigungen eingebrachten Berufungen wurden mit Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 28.11.2012, RV/0549-K/08, als unzulässig zurückgewiesen: Aufgrund eines Verstoßes gegen das bei Grundlagenbescheiden im Sinne des § 188 BAO geltende Gebot der Einheitlichkeit hätten die Erledigungen demnach keine Rechtswirksamkeit erlangt und stellten derart „Nichtbescheide“ dar.

Mit Schriftsatz vom 27.11.2012 stellte der Beschwerdeführer den Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 1999. Mit weiterem Schreiben vom 17.12.2012 stellte der Beschwerdeführer obendrein den Antrag auf Bescheidaufhebung gemäß § 295 Abs 4 BAO und in eventu (abermals) den Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO.

Mit den bezeichneten Anträgen begehrte der Beschwerdeführer, den Einkommensteuerbescheid 1999 vom 15.12.2006 aufzuheben bzw wurde – wie im ursprünglichen Einkommensteuerbescheid 1999 – eine Tangentenzurechnung von ATS -898.749,- (EUR -65.314,61) begehrt. Begründend findet sich im Wesentlichen ausgeführt, dass der am 15.12.2006 erlassene Einkommensteuerbescheid 1999 von einem Schriftstück abgeleitet worden sei, dass nach Form und Inhalt den unzutreffenden Eindruck eines Feststellungsbescheides bzw eines Nichtfeststellungsbescheides erweckt habe; zwischenzeitig habe der UFS die Berufung dagegen zurückgewiesen, da es sich eben um einen Nichtbescheid gehandelt habe.

Der Antrag nach § 295 Abs 4 BAO erweise sich – nach Vorbringen des Beschwerdeführers – aus dem Grund rechtzeitig, da es sich bei dem das Verfahren abschließenden Bescheid iSd § 304 BAO in derartigen Fällen um die Berufungsentscheidungen gegen die Nichtbescheide handle (nach damaliger Rechtslage konnte ein Antrag nach § 295 Abs 4 BAO unter anderem vor dem Ablauf einer Frist von fünf Jahren nach Eintritt der Rechtskraft des das Verfahren abschließenden Bescheides gestellt werden).

Die vom Beschwerdeführer gestellten Wiederaufnahmeanträge wurden von diesem mit – nach Ansicht des Beschwerdeführers vorliegenden – neu hervorgekommenen Tatsachen begründet: Es seien demnach am 3.10.2012 zwei Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes bei ihm eingelangt (VwGH 5.9.2012, 2011/15/0024; 5.9.2012, 2012/15/0031), aus denen sich ergebe, dass die Abgabenbehörde eine bescheidmäßige Erledigung bei einer Feststellung nach § 188 BAO einheitlich erlassen hätte müssen; bei einer gesplitteten Erledigung – so wie im beschwerdegegenständlichen Fall - liege kein Bescheid vor. Bei dem Umstand, dass kein Grundlagenbescheid erlassen worden

sei, handle es sich nach Ansicht des Beschwerdeführers um eine im abgeleiteten Abgabeverfahren neu hervorgekommene Tatsache iSd § 303 BAO.

Mit am 1.2.2013 erlassenen Bescheiden erfolgte die Zurückweisung der vom Beschwerdeführer gestellten Anträge.

Begründend führte die belangte Behörde im Wesentlichen aus, dass

- hinsichtlich des Verfahrens zur Einkommensteuer 1999 mit Ablauf des Jahres 2009 die absolute Verjährungsfrist eingetreten und daher die Wiederaufnahme nicht zulässig sei, und
- (bezugnehmend auf die Frist des § 304 BAO von vormals fünf Jahren ab Rechtskraft des das Verfahren abschließenden Bescheides) das Verfahren zur Einkommensteuer 1999 mit dem abschließenden Bescheid vom 15.12.2006 abgeschlossen worden sei (da es sich beim Feststellungsverfahren und beim Einkommensteuerverfahren um jeweils eigenständige Verfahren handle), wobei dieser abschließende Bescheid am 19.12.2006 zugestellt worden und daher am 19.1.2007 in Rechtskraft erwachsen sei.

Obendrein sei die 3-Monats-Frist für den Wiederaufnahmeantrag (berechnet ab dem Zeitpunkt, in dem der Antragsteller nachweislich vom Wiederaufnahmegrund Kenntnis erlangt hat) abgelaufen.

Mit als Beschwerde zu behandelnder Berufung vom 6.3.2013 wurde der Bescheid vom 1.2.2013 angefochten, mit denen der am 27.11.2012 und 17.12.2012 eingebrachte Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens zur Festsetzung der Einkommensteuer 1999 zurückgewiesen wurde und die Stattgabe der Wiederaufnahme beantragt. Ausdrücklich richtet sich die Beschwerde nur gegen die Zurückweisung (laut Beschwerdeschrift „Abweisung“) des Wiederaufnahmeantrages. Der ebenfalls am 1.2.2013 erlassene Zurückweisungsbescheid betreffend den Antrag auf Bescheidaufhebung gemäß § 295 Abs 4 BAO wurde vom Beschwerdeführer nicht angefochten.

In der Beschwerdeschrift findet sich thematisiert, was unter einem das Verfahren abschließenden Bescheid zu verstehen sei, auf den § 304 lit b BAO (auch) in dem zum Zeitpunkt der Erhebung der Beschwerde gültigen Fassung Bezug nahm (Erfordernis der Stellung des Wiederaufnahmeantrages vor dem Ablauf von fünf Jahren nach Eintritt der Rechtskraft des das Verfahren abschließenden Bescheides).

Nach Ansicht des Beschwerdeführers könne, mit dem von § 304 lit b BAO angesprochenen „das Verfahren abschließenden Bescheid“ nur die Berufungsentscheidung des UFS vom 29.11.2012 gemeint sein, mit der klargestellt wurde, dass es sich bei der als Feststellungsbescheid intendierten Erledigung um einen Nichtbescheid gehandelt hat.

Jede andere Auslegung würde dazu führen, dass § 295 Abs 4 BAO seinen Zweck, nämlich die Vermeidung von vorsorglich eingebrachten Berufungen

gegen Einkommensteuer-Änderungsbescheide zwecks Verhinderung des Eintritts der Verjährung, nicht erfüllen könne. Dies entspreche auch der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 22.12.2011, 2009/15/0153), wonach in Bezug auf die Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens eine unmittelbare Verbindung zwischen dem Abschluss des Berufungsverfahrens gegen einen Feststellungsbescheid und dem (abgeleiteten) Einkommensteuerbescheid bestehe.

Mit Eingabe vom 17.6.2019 wurden vom Beschwerdeführer die zuvor gestellten Anträge auf mündliche Verhandlung und Entscheidung durch den Senat zurückgezogen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen

1. Feststellungen

Abgeleitet von der für die U Immobilien Handel KEG („Immobilien-KEG“) gemäß § 188 BAO erfolgten Gewinnfeststellung für das Jahr 1999 wurden dem Beschwerdeführer (als Kommanditisten der Immobilien-KEG) mit am 7.11.2000 erlassenen Einkommensteuerbescheid 1999 (negative) Einkünfte aus Gewerbebetrieb iHv ATS -898.749,- (EUR -65.314,61) zugerechnet.

Im Dezember 2006 erließ die Abgabenbehörde Erledigungen, mit denen eine neue Feststellung der Einkünfte der Immobilien-KEG nach § 188 BAO für die Jahre 1999 bis 2001 intendiert war. Dem Beschwerdeführer wurden mit neu erlassenen Einkommensteuerbescheid 1999 vom 15.12.2006 (gemäß § 295 Abs 1 BAO ersetzender Bescheid) aus der Immobilien-KEG nunmehr Einkünfte in Höhe von ATS/EUR 0,00 zugerechnet. Dieser Einkommensteuerbescheid wurde in der Folge nicht angefochten.

Da die im Dezember 2006 ergangenen Erledigungen, mit denen die Feststellung der Einkünfte intendiert war, in gesplitteter Form erlassen worden waren, stellten sie Nichtbescheide dar.

Mit Schriftsätzen vom 27.11.2012 und 17.12.2012 stellte der Beschwerdeführer Anträge auf Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 1999.

Mit Zurückweisungsbescheid vom 1.2.2013 wurde den Anträgen auf Wiederaufnahme des Verfahrens aufgrund von Verjährung keine Folge geleistet. Dieser Zurückweisungsbescheid wurde mit als Beschwerde zu behandelnder Berufung vom 6.3.2013 angefochten und die Stattgabe der Wiederaufnahme aufgrund neu hervorgekommener Tatsachen beantragt. Als neu hervorgekommene Tatsache wurde das Einlangen von zwei Erkenntnissen des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 5.9.2012, 2011/15/0024 und "VwGH 5.9.2012, 2012/15/0031") beim Beschwerdeführer angeführt, wobei sich aus diesen Erkenntnissen ergeben hätte, dass die gesplitteten Erledigungen keine rechtmäßigen Feststellungsbescheid darstellen und somit Nichtbescheide vorgelegen waren.

Der mit separatem Bescheid vom 1.2.2013 (ebenso) zurückgewiesene Antrag des Beschwerdeführers auf Bescheidaufhebung nach § 295 Abs 4 BAO wurde vom Beschwerdeführer nicht angefochten.

2. Beweiswürdigung

Die Feststellung, dass die im Dezember 2006 ergangenen Erledigungen Nichtbescheide darstellen, ergibt sich (unter anderem) aus der Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 28.11.2012, RV/0549-K/08.

Die Feststellung, dass der Zurückweisungsbescheid betreffend den gestellten Antrag nach § 295 Abs 4 BAO nicht angefochten wurde, ergibt sich aus dem Beschwerdeschriftsatz vom 6.3.2013, in dem sich (gleich zu Beginn) die Formulierung findet, dass sich das Rechtsmittel auf die Zurückweisung (bezeichnet als „Abweisung“) des Wiederaufnahmeantrages richtet.

Die übrigen Feststellungen ergeben sich aus dem oben geschilderten Verfahrensgang und dem vorliegenden Verwaltungsakt und können als unstrittig angesehen werden.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1 Zu Spruchpunkt I. (Beschwerdeabweisung)

Beschwerdegegenständlich ist die Lösung der Rechtsfrage, ob die am 1.2.2013 erfolgte Zurückweisung der vom Beschwerdeführer am 27.11.2012 und 17.12.2012 gestellten Anträge auf Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 1999 zu Recht erfolgte.

Aus einer Kommandit-Beteiligung an der Immobilien-KEG wurden dem Beschwerdeführer für das Jahr 1999 zunächst (mit Einkommensteuerbescheid vom 7.11.2000) negative Einkünfte iHv ATS -898.749,- (EUR -65.314,61) zugerechnet. In der Folge wurden seine Einkünfte aus der Immobilien-KEG mit Einkommensteuerbescheid 1999 vom 15.12.2006 auf ATS/EUR 0,00 - gesetzt; dies abgeleitet von im Dezember 2006 erlassenen Erledigungen, die neue Feststellungsbescheide der Immobilien-KEG darstellen sollten, sich tatsächlich jedoch als Nichtbescheide erwiesen (UFS 28.11.2012, RV/0549-K/08; vgl dazu die bestätigende Beurteilung derartiger Erledigungen als Nichtbescheide durch VwGH 5.9.2012, 2011/15/0024).

Den beschwerdegegenständlichen Wiederaufnahmeantrag begründete der Beschwerdeführer mit neu hervorgekommenen Tatsachen, die er in dem Umstand erblickt, dass die bezeichneten Erledigungen Nichtbescheide darstellten und sich dieser Umstand für ihn erst aus den zitierten Erkenntnissen des VwGH vom 5.9.2012 ergeben hätte.

In rechtlicher Hinsicht ist diesbezüglich auszuführen, dass gemäß § 303 Abs 1 BAO ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren (unter anderem) auf Antrag einer Partei

wiederaufgenommen werden kann, wenn (unter anderem) 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 in der zum Zeitpunkt der Antragstellung am 27.11.2012 bzw am 17.12.2012 in Kraft stehenden Fassung (BGBl I 2004/57) war nach Eintritt der Verjährung die Wiederaufnahme des Verfahrens ausgeschlossen, sofern ihr nicht ein a) innerhalb des Zeitraums bis zu dessen Ablauf die Wiederaufnahme von Amts wegen unter der Annahme einer Verjährungsfreist 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 zugrunde lag.

Durch § 304 BAO in der Fassung BGBl I 2013/57, in Kraft getreten mit 1.1.2014, war nach Eintritt der Verjährung eine Wiederaufnahme des Verfahrens nur zulässig, wenn der Wiederaufnahmeantrag vor Eintritt der Verjährung eingebracht wurde.

Im – infolge der Aufhebung der Norm durch den Verfassungsgerichtshof – neu erlassenen § 304 BAO, Fassung BGBl I 2018/62, in Kraft getreten am 1.1.2019, ist nach Eintritt der Verjährung eine Wiederaufnahme des Verfahrens nur zulässig, wenn sie a) vor Eintritt der Verjährungsfrist beantragt wird, oder b) innerhalb von drei Jahren ab Eintritt der Rechtskraft des das Verfahren abschließenden Bescheides beantragt oder durchgeführt wird.

Der vom Beschwerdeführer gestellte Wiederaufnahmeantrag erweist sich somit sowohl nach der grundsätzlich anzuwendenden aktuellen Fassung (BGBl I 2018/62) als auch nach der Fassung im Zeitpunkt der Antragstellung (BGBl I 2013/57) als nicht rechtzeitig gestellt und daher als unzulässig:

Für das Verfahren der Einkommensteuer 1999 ist mit 31.12.2009 die absolute Verjährung eingetreten (gemäß § 209 Abs 3 BAO verjährt das Recht auf Festsetzung der Abgabe spätestens zehn Jahre nach Entstehung des Abgabenanspruches nach § 4 BAO), die im November bzw Dezember 2012 gestellten Anträge waren aus diesem Grund nicht zulässig.

Auch wurde der Wiederaufnahmeantrag in Bezug auf die Frist von drei Jahren (bzw nach alter Rechtslage fünf Jahre) ab Eintritt der Rechtskraft des das Verfahren abschließenden Bescheides, zu spät gestellt. Bei dem das Einkommensteuerverfahren 1999 des Beschwerdeführers abschließenden Bescheid kann es sich nur um den am 15.12.2006 erlassenen Einkommensteuerbescheid 1999 handeln. Der Ansicht des Beschwerdeführers, es könne diesbezüglich nur die vom UFS am 29.11.2012 erlassene Berufungsentscheidung sein, mit der klargestellt worden sei, dass es sich bei der als Feststellungsbescheid intendierten Erledigung um einen Nichtbescheid handelte, kann nicht gefolgt werden. Eindeutig handelt es sich beim Feststellungsverfahren nach § 188 BAO und beim Einkommensteuerverfahren um zwei unterschiedliche Verfahren.

Der am 15.12.2006 erlassenen Einkommensteuerbescheid 1999 wurde am 19.12.2006 zugestellt und erwuchs daher am 19.1.2007 in Rechtskraft. Ein Wiederaufnahmeantrag wäre nach der grundsätzlich anzuwendenden aktuellen Fassung innerhalb von drei Jahren zu stellen gewesen, also bis 19.1.2010, bzw nach der zum Zeitpunkt der Antragstellung geltenden 5-Jahres-Frist bis spätestens 19.1.2012. Die erst im November bzw Dezember 2012 gestellten Anträge erweisen sich daher auch demnach als nicht zulässig.

Obendrein ist auszuführen, dass Tatsachen, die (überhaupt bereits dem Grunde nach) eine Wiederaufnahme rechtfertigen hätten können, ohnehin ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände gewesen wären. Also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis als im rechtskräftigen Bescheid zum Ausdruck gebracht, geführt hätten; so wie etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen und Eigenschaften. Neue Erkenntnisse in Bezug auf die rechtliche Beurteilung solcher Sachverhaltselemente - gleichgültig, ob diese sich aus einer späteren rechtlichen Beurteilung ergaben, oder durch die Änderung der Verwaltungspraxis bzw Rechtsprechung oder durch vorhergehende Fehlbeurteilung oder Unkenntnis der Gesetzeslage eigenständig gewonnen wurden - sind keine Tatsachen. *„Die nachteiligen Folgen einer früheren unzutreffenden Würdigung oder Wertung des offen gelegt gewesenen Sachverhaltes oder einer fehlerhaften rechtlichen Beurteilung - gleichgültig durch welche Umstände veranlasst - lassen sich bei unveränderter Tatsachenlage nicht nachträglich im Wege der Wiederaufnahme des Verfahrens beseitigen“* (vgl VwGH 26.2.2013, 2010/15/0064).

Da gegenständlich durch die ergangenen Entscheidungen des Unabhängigen Finanzsenates bzw Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes bloß (allenfalls) neue Erkenntnisse in Bezug auf die rechtliche Beurteilung von Sachverhaltselementen vorlagen, waren eben keine Tatsachen iSd § 303 BAO vorhanden, ein Wiederaufnahmegrund lag somit nicht vor.

Die beantragte Wiederaufnahme des Verfahrens war daher nicht zuzulassen, die diesbezügliche Zurückweisung durch die belangte Behörde erfolgte zu Recht.

Betreffend die Zurückweisung des Antrages gemäß § 295 Abs 4 BAO durch die belangte Behörde, ist darauf hinzuweisen, dass der Zurückweisungsbescheid mangels Erhebung eines Rechtsmittels dagegen nicht Gegenstand des Verfahrens vor dem Bundesfinanzgericht war. Dennoch kann ausgeführt werden, dass sich auch diese Antragstellung als zu spät und derart als unzulässig dargestellt und somit zu keinem anderen Ergebnis geführt hätte.

Darauf hinzuweisen bleibt schließlich, dass der Beschwerdeführer das Recht gehabt hätte, den Einkommensteuerbescheid 1999 vom 15.12.2006 innerhalb der vorgesehenen Rechtsmittelfrist anzufechten, was von diesem jedoch unterlassen wurde.

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.

Im beschwerdegegenständlichen Fall ergibt sich die rechtliche Beurteilung bereits aus dem klaren Gesetzeswortlaut und entspricht zudem der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH 26.2.2013, 2010/15/0064). Da eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung dementsprechend nicht vorlag, war die Revision nicht zuzulassen.

Wien, am 18. Juni 2019