



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw, gegen die Bescheide des Finanzamtes betreffend Zurückweisung eines Antrages auf Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer für das Jahr 1989 und betreffend Zurückweisung eines Antrags auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Schriftsatz vom 25. Juni 2008 beantragte der Berufungswerber (Bw) die Wiederaufnahme des mit gemäß [§ 295 BAO](#) geändertem Bescheid abgeschlossenen Verfahrens betreffend Einkommensteuer 1989. Mit Bescheid vom 7. Mai 2008 (eingelangt am 14. Mai 2008) sei festgestellt worden, dass der dem genannten Einkommensteuerbescheid zugrunde liegende Feststellungsbescheid mangels gültigem Bescheidadressaten ein Nichtbescheid sei. Die Qualifizierung des Grundlagenbescheides als Nichtbescheid stelle eine neu hervorgekommene Tatsache im Sinne des [§ 303 Abs. 1 lit. b BAO](#) dar und sei demnach ein tauglicher Wiederaufnahmegrund. Wenn selbst der bescheiderlassenden Behörde die Tatsache nicht bekannt gewesen sei, dass der Grundlagenbescheid nicht über Bescheidcharakter verfügt habe, so könne diese Tatsache im Verhältnis zum Rechtsunterworfenen nur als "neu hervorgekommen" gelten. Den Beschwerdeführer treffe kein grobes Verschulden an der Nichtgeltendmachung dieses Umstandes.

Das Finanzamt wies den Antrag mit Bescheid vom 15. Juli 2008 zurück. Die Wiederaufnahme des Verfahrens sei ausgeschlossen, da bereits Verjährung eingetreten und auch die Frist des [§ 304 lit. b BAO](#) (die Rechtskraft sei im Jahr 1997 mit ungenütztem Ablauf der Rechtsmittelfrist eingetreten) abgelaufen sei.

In der mit Schreiben vom 18. Juli 2008 erhobenen Berufung wendet der Bw ein, er habe gegen den Einkommensteuerbescheid 1989 zum damaligen Zeitpunkt keine Berufung einbringen können, da dieser auf Grund eines Feststellungsbescheides des Finanzamtes 123 ergangen und daher gegen den Einkommensteuerbescheid kein Rechtsmittel möglich gewesen sei. Es wäre nur eine Berufung gegen den Feststellungsbescheid möglich gewesen. Der VwGH habe den Feststellungsbescheid als nichtig erklärt, daher sei auch der Einkommensteuerbescheid nichtig geworden.

Mit gleichem Schreiben beantragte der Bw gegen die Versäumung der Frist auf Wiederaufnahme des Verfahrens die Wiedereinsetzung in den vorigen Stand. Infolge Nichtigkeit des Feststellungsbescheides sei ihm ein Rechtsnachteil durch die Versäumung entstanden. Es liege ein unvorhergesehenes oder unabwendbares Ereignis vor; da ein Rechtsmittel gegen den Einkommensteuerbescheid nicht möglich gewesen sei, habe nicht vorhergesehen werden können, dass die Entscheidung des VwGH über die Verjährungsfrist hinausgehe. Das Verschulden liege nicht bei ihm. Der Antrag sei rechtzeitig.

Das Finanzamt wies auch diesen Antrag zurück. Gemäß [§ 309 BAO](#) sei nach Ablauf von fünf Jahren, vom Ablauf der versäumten Frist an gerechnet, ein Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand nicht mehr zulässig. Diese Frist sei bereits abgelaufen. Ferner habe es dem Bw längst bekannt sein müssen, dass es sich bei dem 1997 durchgeföhrten Feststellungsverfahren um einen Nichtbescheid handle, sodass von einem groben Verschulden an der verspäteten Geltendmachung einer Wiederaufnahme auszugehen sei.

Der Bw bringt in der gegen diesen Zurückweisungsbescheid erhobenen Berufung vor, dass er in das Feststellungsverfahren nicht involviert und eine Berufung gegen den abgeleiteten Einkommensteuerbescheid nicht möglich gewesen sei. Es wäre ihm daher nicht möglich gewesen, eventuelle Fristen einzuhalten. Da erst der VwGH den Nichtbescheid festgestellt habe, würde ihn auch interessieren, wann die Frist des [§ 309 BAO](#) zu laufen begonnen habe. Weiters sei anzunehmen, dass auch das Finanzamt vom Vorliegen eines Nichtbescheides gewusst habe, dieses habe aber den Einkommensteuerbescheid entgegen [§ 295 BAO](#), der besage, dass der Bescheid von Amts wegen durch einen neuen Bescheid zu ersetzen oder, wenn die Voraussetzungen für die Erlassung des abgeleiteten Bescheides nicht mehr vorliegen, dieser aufzuheben sei, nicht aufgehoben. Auf Grund des Nichthandelns der Behörde könne ihm auch kein grobes Verschulden angelastet werden. Hinzuweisen sei schließlich auf

den Kommentar zur [BAO](#) (Ritz, 3. Auflage, § 309 Tz 1 und 2), da hinsichtlich des Fristenablaufs keine Übereinstimmung bestehe.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens:

Der Verwaltungsgerichtshof hat sich in seinem Erkenntnis vom 26.2.2013, 2010/15/0064 (zu diesem Verfahren war die gegenständliche Entscheidung ausgesetzt), bereits mit der berufungsgegenständlichen Frage befasst, weshalb die Ausführungen in diesem Erkenntnis auch für die Begründung der gegenständlichen Entscheidung herangezogen werden können.

Gemäß [§ 303 Abs. 1 lit. b BAO](#) ist dem Antrag einer Partei auf Wiederaufnahme eines durch Bescheid abgeschlossenen Verfahrens statzugeben, 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. VwGH 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

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. VwGH 22.12.2011, [2009/15/0153](#)).

Bereits in der zu Zl. 2002/13/0224 erhobenen Verwaltungsgerichtshofbeschwerde wurde vom Vertreter (unter anderem 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. Weiter wurden in dieser Beschwerde 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 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 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 VwGH 22.12.2011, [2009/15/0153](#)).

Damit wurde aber der Antrag des Bw auf Wiederaufnahme des Verfahrens (weit) außerhalb der Frist des [§ 303 Abs. 2 BAO](#) eingebracht, weshalb das Finanzamt diesen Antrag zu Recht zurückgewiesen hat.

Zum Einwand des Bw, eine Berufung gegen den abgeleiteten Einkommensteuerbescheid sei nicht möglich gewesen, ist zu bemerken, dass [§ 252 BAO](#) das Berufungsrecht hinsichtlich abgeleiteter Bescheide nur insoweit einschränkt, als Einwendungen gegen die im Grundlagenbescheid getroffenen Feststellungen nur im Verfahren betreffend den Grundlagenbescheid vorgebracht werden können (vgl. Ritz, [BAO Kommentar](#)⁴, § 252 Tz 3). Der Bw war daher nicht gehindert, den abgeleiteten Einkommensteuerbescheid deshalb anzufechten, weil eine Änderung nach [§ 295 Abs. 1 BAO](#) wegen des Fehlens eines tauglichen Feststellungsbescheides nicht zulässig gewesen ist.

2. Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand:

Unter den im [§ 308 Abs. 1 BAO](#) angeführten Voraussetzungen ist gegen die Versäumung einer Frist die Wiedereinsetzung in den vorigen Stand auf Antrag der Partei zu bewilligen. Nach

Abs. 3 dieser Bestimmung muss der Antrag auf Wiedereinsetzung binnen einer Frist von drei Monaten nach Aufhören des Hindernisses bei der Abgabenbehörde eingebracht werden, bei der die Frist wahrzunehmen war. Nach [§ 309 BAO](#) ist ein Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand nach Ablauf von fünf Jahren, vom Ende der versäumten Frist an gerechnet, nicht mehr zulässig.

Wie zuvor ausgeführt, war für die Frage der Rechtzeitigkeit des Antrags auf Wiederaufnahme des Verfahrens die Kenntnis jener Tatsachen, aus denen die mangelnde Bescheidqualität der im Feststellungverfahren ergangenen Erledigungen abzuleiten war, maßgebend. Diese Kenntnis hat beim Bw bzw. seinem Vertreter bereits im Jahr 2002, zum Zeitpunkt der Einbringung der VwGH-Beschwerde, bestanden. Nimmt man die Erlangung der Kenntnis spätestens mit dem Datum der Beschwerdeeinbringung, das war der 12. Dezember 2002, an, so ist die Dreimonatsfrist für die Stellung eines Wiederaufnahmsantrags am 12. März 2003 abgelaufen. Der Wiedereinsetzungsantrag vom 18. Juli 2008 wurde somit mehr als fünf Jahre nach Ablauf der versäumten Wiederaufnahmsfrist eingebracht, weshalb dieser nach dem eindeutigen Wortlaut des [§ 309 BAO](#) verspätet ist. Inwiefern hinsichtlich des Fristablaufs, wie der Bw unter Hinweis auf eine Kommentarstelle meint, keine Übereinstimmung bestehe, ist nicht nachvollziehbar.

Ferner war bei Stellung des Wiedereinsetzungsantrags am 18. Juli 2008 auch die Dreimonatsfrist gemäß [§ 308 Abs. 3 BAO](#) bereits abgelaufen. Der Bw führt als unvorhergesehenes oder unabwendbares Ereignis an, es sei nicht vorhersehbar gewesen, dass die Entscheidung des VwGH über die Verjährungsfrist hinausgehe. Dieses „Hindernis“ hat jedenfalls mit der Zustellung des Zurückweisungsbeschlusses des VwGH am 13. März 2008 (Angabe des Bw im Wiederaufnahmsantrag) aufgehört, weshalb der Wiedereinsetzungsantrag vom 18. Juli 2008 auch aus diesem Grund verspätet ist.

Das Finanzamt hat daher auch den Wiedereinsetzungsantrag zu Recht zurückgewiesen.

Wien, am 30. April 2013