



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vertreten durch WT, vom 25. September 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Stadt vom 26. August 2008 betreffend Zurückweisung eines Antrages auf Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 1989 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der vorliegende Berufungsfall gehört zu jenen Fällen, zu denen der Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 26. Februar 2012, 2010/15/0064, eine Grundsatzentscheidung getroffen hat.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in diesem Erkenntnis ausgesprochen, dass mit Berufungsentscheidung des unabhängigen Finanzsenates vom 13. Mai 2009, RV/0058-S/09, miterledigt RV/0189-S/09, die Berufungen gegen einen Bescheid betreffend die Zurückweisung eines Antrages auf Wiederaufnahme des Verfahrens zur Einkommensteuer 1989 gemäß [§ 303 Abs. 1 BAO](#) und gegen einen Bescheid betreffend die Zurückweisung eines Antrages auf Änderung des Einkommensteuerbescheides 1989 gemäß [§ 295 Abs. 1 BAO](#) zu Recht als unbegründet abgewiesen worden sind.

Dabei hat der Verwaltungsgerichtshof die Rechtsfragen, ob die Qualifikation als Nichtbescheid im Grundlagenverfahren durch den Verwaltungsgerichtshof im abgeleiteten Einkommensteuerverfahren als eine neue Tatsache gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO anzusehen ist, wozu das Bundesministerium für Finanzen eine bejahende Rechtsauskunft erteilt hat, ob die Frist des § 303 Abs. 2 BAO gewahrt wurde bzw. zu welchem Zeitpunkt sie in Lauf gesetzt worden ist und ob die Tatsachenvoraussetzungen des § 295 Abs. 1 BAO erfüllt sind, beantwortet.

Über die Berufung wurde erwogen:

1) Sachverhalt:

Der Berufungswerber (Bw) war nach eigenen Angaben im Jahr 1989 an den seinerzeitigen Mitunternehmerschaften MU1 bzw. MU2" beteiligt.

Die Abgabe der Feststellungserklärungen 1989 der Mitunternehmerschaften hat zunächst zu erklärungsgemäßen Bescheiden über die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte geführt. Nach Durchführung einer Betriebsprüfung und Wiederaufnahme der Verfahren sind diese Bescheide durch „Feststellungsbescheide“ vom 10. Februar 1997 ersetzt worden. Darauf basierend hat das Finanzamt den zuletzt gültigen Einkommensteuerbescheid 1989 gemäß § 295 Abs. 1 BAO mit Bescheid vom 12. Juni 1997 abgeändert, der unangefochten in Rechtskraft erwachsen ist.

Gegen die „Feststellungsbescheide“ vom 10. Februar 1997 ist zunächst Berufung an die zuständige Finanzlandesdirektion und sodann gegen deren als Berufungsentscheidungen intendierte Erledigungen Beschwerde beim Verwaltungsgerichtshof erhoben worden. Mit den Beschlüssen des Verwaltungsgerichtshofes vom 27. Februar 2008, 2002/13/0224 und 2002/13/0225, sind diese Beschwerden zurückgewiesen worden. Der Verwaltungsgerichtshof ist dabei dem Beschwerdevorbringen gefolgt, dass die neu erlassenen „Feststellungsbescheide“ 1989 vom 10. Februar 1997 mangels gültiger Bescheidadressaten (ua. Nennung verstorbener Beteiligter) nicht rechtswirksam erlassen worden sind und damit nicht Bescheidqualität erlangt haben. Daraufhin sind die gegen die „Feststellungsbescheide“ vom 10. Februar 1997 gerichteten Berufungen von dem für die Feststellungsverfahren zuständigen Finanzamt zurückgewiesen worden. Der Bw hat aus diesem Grund die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 1989 begehrt und, nachdem dieses Begehr von Seiten des Finanzamtes zurückgewiesen worden ist, zusätzlich einen Antrag auf Erlassung eines abgeleiteten Bescheides gemäß § 295 BAO gestellt, welcher ebenfalls erfolglos geblieben ist.

Der Zurückweisungsbescheid vom 26. August 2008 betreffend den Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 1989 bildet Gegenstand dieses Verfahrens, wobei insbesondere die Fragen zu klären sind, ob die Qualifikation als Nichtbescheid im Grundlagenverfahren durch den Verwaltungsgerichtshof im abgeleiteten Einkommensteuerverfahren als eine neue Tatsache gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO anzusehen ist, wozu das Bundesministerium für Finanzen eine bejahende Rechtsauskunft erteilt hat und ob die Frist des § 303 Abs. 2 BAO gewahrt ist.

2) Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens nach § 303 Abs. 1 BAO:

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 letzter 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 durch die Änderung der Verwaltungspraxis oder der Rechtsprechung gewonnen werden – sind keinerlei derartige Tatsachen (Vgl. auch VwGH vom 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 einkommensteuerrechtlichen 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 vom 22.12.2011, [2009/15/0153](#)).

Bereits in den zu den Beschlüssen des VwGH vom 27.Februar 2008, [2002/13/0224](#) und 2002/13/0225, erhobenen Beschwerden (betreffend die „Feststellungsbescheide“ vom 10.2.1997) wurde vom Vertreter des Beschwerdeführers (ua. 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. Weiters wurden in diesen Beschwerden auch Behauptungen über die mangelnde Bescheidqualität schon der erstinstanzlichen Erledigungen aufgestellt.

Damit waren aber dem Vertreter (auch) des Bw bereits im Zeitpunkt der Einbringung jener Beschwerden im Jahr 2002 jene Tatsachen (Todesfälle von Beteiligten) bekannt, aus denen abzuleiten war, dass den dort angefochtenen Erledigungen, aber auch der jenen Erledigungen zugrunde liegenden erstinstanzlichen Erledigungen (Erledigungen über die Feststellung von Einkünften für das Jahr 1989, datiert vom 10.Februar 1997) keine Bescheidqualität zukam. Nur auf die Kenntnis dieser Tatsachen, aber nicht auf die aus diesen Tatsachen ableitbare mangelnde Bescheidqualität kommt es für die Frage der Rechtzeitigkeit der Einbringung eines Antrages auf Wiederaufnahme an.

Damit wurde aber der Antrag des Bw auf Wiederaufnahme des Verfahrens weit außerhalb der Frist des § 303 Abs. 2 BAO eingebracht. Dem Finanzamt kann daher schon deswegen nicht entgegengetreten werden, wenn es den Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens für die Einkommensteuer 1989 zurückgewiesen hat (zu sämtlichen Ausführungen wird in diesem Zusammenhang auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 26.Februar 2012, [2010/15/0064](#), verwiesen).

Des Weiteren ist dem Finanzamt überdies darin zuzustimmen, dass die Frist des [§ 304 lit b BAO](#) im vorliegenden Fall bereits abgelaufen war. *Nach dieser Bestimmung ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens nach Eintritt der Verjährung ausgeschlossen, sofern ihr nicht ein 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.*

Im gegenständlichen Verfahren wurde der Einkommensteuerbescheid 1989 am 12. Juni 1997erlassen, die formelle Rechtskraft dieses Bescheides ist somit bereits im Jahr 1997 eingetreten. Der streitgegenständliche Wiederaufnahmeantrag vom 7. Juli 2008 wurde somit außerhalb der Fünfjahresfrist des [§ 304 lit b BAO](#) und sohin nicht rechtzeitig gestellt.

Soweit der Bw diesbezüglich vorbringt, die Einkommensteuer 1989 wäre aufgrund von [§ 209a BAO](#) noch nicht verjährt, verkennt er insofern die Rechtslage, als [§ 209a BAO](#) keine hemmende oder aufschiebende Wirkung zukommt, sondern vielmehr unter bestimmten Bedingungen zulässt, Abgaben trotz Eintritts der Verjährung festzusetzen. Die grundlegenden Anträge iSd [§ 209a Abs. 2 BAO](#) sind jedoch immer vor Eintritt der Verjährung zu stellen (vgl. Ritz, BAO, § 209a Tz 6).

Abschließend wird festgehalten, dass infolge Zurückziehung der diesbezüglichen Anträge vom 25.September 2009 die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung vor dem Berufungssenat entfallen konnte.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Salzburg, am 27. August 2013