

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R. in der Beschwerdesache des Bf., vertreten durch die WT.-Ges., über die Beschwerde vom 05.05.2014 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 17.04.2014 betreffend Zurückweisung des Antrages vom 15.11.2012 auf Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Einkommensteuer 1999 sowie des Antrages vom 3.4.2013 auf Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 1999 gemäß § 295 Abs. 4 BAO zu Recht erkannt:

- 1.) Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- 2.) Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang und Sachverhalt

Der Beschwerdeführer (Bf.) war im Streitjahr 1999 u.a. an der A. KEG und an der B. KEG beteiligt, wobei die vom Bf. erklärten Gewinn- bzw Verlusttangentialen erklärungsgemäß veranlagt wurden (ESt- Bescheid 1999 vom 15.2.2001).

Betreffend die angeführten Gesellschaften wurden (nach ursprünglich erklärungsgemäß erfolgten Feststellungen) Feststellungs- bzw. Nichtfeststellungsbescheide erlassen und in der Folge vom Finanzamt der ESt- Bescheid 1999 gemäß § 295 Abs.1 BAO abgeändert (Bescheid vom 18.12.2006, Ausscheidung der für die angeführten Gesellschaften erklärten Ergebnisse). Der angeführte (geänderte) ESt- Bescheid 1999 ist in Rechtskraft erwachsen.

In der Folge wurden die betreffend die angeführten Gesellschaften erlassenen (geänderten) Feststellungs- bzw. Nichtfeststellungsbescheide mangels Einheitlichkeit als Nichtbescheide qualifiziert (VwGH 5.9.2012, 2011/15/0024).

Am 15.12.2012 beantragte der Bf. Hinsichtlich des ESt- Verfahrens 1999 die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO bzw. regte in eventu eine amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens an, wobei hinsichtlich der geltend gemachten Gründe auf den Schriftsatz verwiesen wird.

Am 3.4.2013 richtete der Bf. ein weiteres Schreiben an das Finanzamt, wobei er u.a. „ die Aufhebung “ des ge ä nderten ESt- Bescheides 1999 vom 21.12.2006 (gemeint offenbar 18.12.2006) beantragte.

Das Finanzamt erlie ß am 17.4.2014 einen Bescheid, mit dem es die angefü hrt en Antr ä ge auf Wiederaufnahme des Verfahrens (§ 303 BAO) und Aufhebung des ESt- Bescheides 1999 zur ü ckgewiesen hat. Hinsichtlich der Bescheidbegr ü ndung wird zur Vermeidung von umfangreichen Wiederholungen auf den beiden Parteien bekannten Bescheid verwiesen.

Mit Schreiben vom 5.5.2014 erhob der Bf. gegen den angefü hrt en Bescheid form- und fristgerecht Beschwerde und beantragte die unverz ü gliche Vorlage an das Bundesfinanzgericht.

Die Beschwerde m ü ndet in den Antrag auf Aufhebung des angefochtenen Bescheides und Veranlagung entsprechend der urspr ü nglichen Steuererkl ä rung. Hinsichtlich der Beschwerdegr ü nde wird auf den Schriftsatz verwiesen.

Am 1.7.2014 richtete der Bf. einen erg ä nzenden Schriftsatz an das BFG, wobei er die Unrichtigkeit der vom Finanzamt erteilten Rechtsmittelbelehrung behauptet.

Der angeführte (unstrittige) Sachverhalt ergibt sich aus den von der Amtspartei vorgelegten Akten.

Hiezu wurde erwogen:

II. Rechtslage und Erwägungen:

Gemäß § 303 Abs. 1 BAO idF Finanzverwaltungsgerichtsbarkeitsgesetz (FVwGG) 2012 kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn

- a) der Bescheid durch eine gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonstwie erschlichen worden ist, oder
 - b) Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind, oder
 - c) der Bescheid von Vorfragen (§ 116) abhängig war und nachträglich über die Vorfrage von der Verwaltungsbehörde bzw. dem Gericht in wesentlichen Punkten anders entschieden worden ist,
- und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Ein Wiederaufnahmsantrag hat zu enthalten:

- a) die Bezeichnung des Verfahrens, dessen Wiederaufnahme beantragt wird;
- b) die Bezeichnung der Umstände (Abs. 1), auf die der Antrag gestützt wird (§ 303 Abs. 2 BAO).

Nach Eintritt der Verjährung ist eine Wiederaufnahme nur zulässig, wenn der Wiederaufnahmeantrag vor Verjährungseintritt gestellt worden ist (vgl. § 304 BAO).

§§ 303 und 304 BAO in der Fassung des Bundesgesetzes, BGBl. I Nr. 14/2013, sind mit 1.1.2014 in Kraft getreten und sind, soweit die Bestimmung Beschwerden betrifft, auch auf alle an diesem Tag unerledigten Berufungen und Devolutionsanträge anzuwenden (§ 323 Abs. 37 BAO).

Wird eine Bescheidbeschwerde, die gegen ein Dokument, das Form und Inhalt eines

- Feststellungsbescheides (§ 188 BAO) oder eines
- Bescheides, wonach eine solche Feststellung zu unterbleiben hat,

gerichtet ist, als nicht zulässig zurückgewiesen, weil das Dokument kein Bescheid ist, so sind auf das Dokument gestützte Änderungsbescheide (Abs. 1) auf Antrag der Partei (§ 78) aufzuheben. Der Antrag ist vor Ablauf der für die Wiederaufnahmsanträge nach § 304 maßgeblichen Frist zu stellen (§ 295 Abs. 4 BAO).

§ 295 Abs. 4 BAO wurde durch das AbgÄG (Abgabenänderungsgesetz) 2011 eingefügt. Diese Bestimmung ist mit 1. September 2011 in Kraft getreten. Der Antrag ist ein Anbringen zur Geltendmachung von Rechten und unterliegt der Entscheidungspflicht. Der Antrag ist ein Antrag im Sinne des § 209a Abs. 2 BAO. Einem rechtzeitig gestellten Antrag im Sinne des § 304 BAO ist auch nach Eintritt der Bemessungsverjährung zu entsprechen.

Die Antragsfrist richtet sich nach § 304 BAO. Der diesbezügliche Verweis im letzten Satz des § 295 Abs. 4 BAO dürfte insbesondere deshalb eingeführt worden sein, weil der Aufhebungsantrag als Alternative zu Wiederaufnahmeanträgen gedacht ist. Die Verfahren über solche Wiederaufnahmeanträge waren (vor der Neufassung des § 303 durch das FwvGG 212) vor allem wegen des der Bewilligung allenfalls entgegenstehenden groben Verschuldens oder als Folge der Dreimonatsfrist verwaltungsaufwendig. Die Vermeidung eines solchen Aufwandes ist ein Normzweck des § 295 Abs. 4 BAO (vgl. 1212 BlgNr 24, GP, 30). Ein weiterer Grund für die Einführung des Antragsrechtes ist, dass hierdurch vorsorglich gegen auf § 295 Abs. 1 gestützte Änderungsbescheide eingebrachte Rechtsmittel (mit der Behauptung, es liegen „Nichtbescheide“ vor) vermieden werden sollen (vgl. Ritz, BAO5, Rz 21a ff zu § 295).

Vorauszuschicken ist, dass das Finanzamt nicht - wie in der Beschwerde behauptet wurde - einen Antrag auf erklärungskonforme Veranlagung zur Einkommensteuer 1999 zurückgewiesen hat. Das Finanzamt hat über die vom Bf. eingebrachten Anträge auf Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens hinsichtlich der Einkommensteuer 1999 nach § 303 BAO (gestützt auf den Neuerungstatbestand des § 303 Abs. 1 lit b BAO) vom 15.11.2012 und über den (auf § 295 Abs. 4 BAO gestützten) Antrag auf Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 1999 abgesprochen.

Beide Anträge sind fristgebunden; sie sind nur zulässig, wenn sie innerhalb der Fristen des § 304 BAO eingebracht worden sind.

Im Beschwerdefall wurden die Anträge vom 15.11.2012 bzw. vom 3.4.2013 weder innerhalb der allgemeinen Verjährungsfrist des § 207 Abs. 2 BAO noch innerhalb der absoluten Verjährungsfrist eingebracht. Die absolute Verjährung ist hinsichtlich der Einkommensteuer 1999 mit Ende 2009, eingetreten. Dass die Anträge nach § 303 BAO

und § 295 Abs. 4 BAO fristgerecht eingebracht worden seien, wurde nicht einmal in der Beschwerde behauptet.

Die gegenständlichen Anträge vom 15. November 2012 und vom 3.4.2013 sind erst nach Ablauf der absoluten Verjährungsfrist eingebracht worden. Die Zurückweisung durch das Finanzamt erfolgte daher zu Recht.

Im Übrigen stellt die mangelnde Bescheidqualität eines Feststellungsbescheides keine neue Tatsache im Sinne des § 303 BAO dar. Neue Tatsachen sind nur z.B. in den anlässlich einer Außenprüfung festgestellten Umständen, die gegen das Entwickeln einer Unternehmerinitiative und die Übernahme eines Unternehmerrisikos durch den Bf. sprechen, zu erblicken.

Bezüglich des Antrages auf Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 1999 gemäß § 295 Abs. 4 BAO gleicht der gegenständliche Fall hinsichtlich des rechtserheblichen Sachverhalts und der zu beantwortenden Rechtsfrage jenem, den der VwGH mit Erkenntnis vom 21. Dezember 2016, Ro 2015/13/0005, entschieden hat.

Darin hat sich der VwGH mit dem Verhältnis von § 295 Abs. 4 BAO und § 209a Abs. 4 BAO auseinandergesetzt und ausgesprochen, dass § 209a BAO zwar Abgabensfestsetzungen nach "Eintritt der Verjährung" (den Eintritt der Verjährung also voraussetzend und nicht etwa ausschließend) erlaubt, aber keine Durchbrechungen der Rechtskraft regelt. Wann diese auch nach "Eintritt der Verjährung" in Betracht kommen, regelt - soweit hier von Interesse - § 295 Abs. 4 in Verbindung mit § 304 BAO.

Der VwGH hat in seinem Erkenntnis vom 21. Dezember 2016, Ro 2015/13/0005, darauf hingewiesen, dass es dem Revisionswerber von Anfang an freigestanden wäre, die abgeleiteten Bescheide mangels Bescheidqualität der ihm bekannten Erledigungen, auf die sie sich gründeten, mit Berufung (nunmehr Beschwerde) zu bekämpfen. Erhebt der Revisionswerber gegen die Einkommensteuerbescheide aber keine Rechtsmittel, lässt er für den Fall einer späteren Zurückweisung der Rechtsmittel gegen die als Grundlagenbescheide herangezogenen Erledigungen das Erfordernis einer Rechtskraftdurchbrechung entstehen. Dass der Gesetzgeber in § 295 Abs. 4 BAO in der Folge ein für den Fall des Vorliegens einer Zurückweisung vereinfachtes, aber ebenfalls an die Bedingungen des § 304 BAO geknüpft Verfahren zur Aufhebung von einem Nichtbescheid abgeleiteter Bescheide einführt, bedeutete lediglich eine zeitliche Begrenzung der solcherart möglichen alternativen Geltendmachung der fehlenden Bescheidqualität des Grundlagenbescheides.

Auch im vorliegenden Fall hat der Bf. einen abgeänderten Einkommensteuerbescheid rechtskräftig werden lassen und seine Aufhebung gemäß § 295 Abs. 4 BAO erst zu einem Zeitpunkt beantragt, in dem auch ein Wiederaufnahmeantrag sowohl nach der Rechtslage bis zum 31. Dezember 2013 (wegen Antragstellung mehr als fünf Jahre nach Rechtskraft) als auch nach nunmehriger Rechtslage (wegen Antragstellung nach Eintritt der Verjährung) gemäß § 304 BAO nicht mehr zum Erfolg geführt hätte. Durch die Zurückweisung der Anträge aus diesem Grund wurde der Bf. - infolge der Verweisung des

§ 295 Abs. 4 auf § 304 BAO - somit nicht in seinen Rechten verletzt (Beschluss des VwGH vom 29. März 2017, Ra 2015/15/0047).

Was schließlich den vom Bf. in der Beschwerdeergänzung vom 1.7.2014 ins Treffen geführten § 99 Abs. 6 BAO (gemeint wohl § 93 Abs. 6 leg. cit.) betrifft, so genügt es darauf hinzuweisen, dass die Bestimmung auf den beschwerdegegenständlichen Fall nicht anwendbar ist, weil im gegenständlichen Fall keine unrichtige Rechtsmittelbelehrung verwendet worden ist. So lautete die von der Beschwerde offenbar angesprochene Rechtsmittelbelehrung: "Liegen einem Bescheid Entscheidungen zugrunde, die in einem Feststellungsbescheid getroffen worden sind, so kann der Bescheid nicht mit einer Begründung angefochten werden, dass die im Feststellungsbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend sind ... (§ 252 Abs. 1 und 2 BAO)". Aus dieser Rechtsmittelbelehrung ist jedoch - entgegen dem Beschwerdevorbringen - nicht abzuleiten, dass auch bei Zweifeln am Bescheidcharakter einer behördlichen Erledigung keine Beschwerde gegen einen (diesfalls zu Unrecht) davon abgeleiteten Einkommensteuerbescheid erhoben werden soll, zumal in einem solchen Fall § 252 Abs. 1 und 2 BAO ja gerade nicht anwendbar sind (VwGH 1.6.2017, Ra 2015/15/0031).

III. Unzulässigkeit einer (ordentlichen) Revision

Die Revision ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zulässig, weil die Fragen, wann eine Abänderung von Bescheiden nach § 295 Abs. 1 BAO bzw. nach § 295 Abs. 4 BAO sowie eine Wiederaufnahme des Verfahrens nach § 303 BAO zu erfolgen hat, durch die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs und das Gesetz ausreichend geklärt sind (vgl. VwGH 1.6.2017, Ra 2015/15/0031 betreffend einen vergleichbaren Fall).

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 12. September 2017