

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Vorsitzende Ri und die weiteren Senatsmitglieder Richter R2, R3 und R4 in der Beschwerdesache Irene Bf., vertreten durch die Royal Wirtschaftsprüfung & Steuerberatung GmbH, Gudrunstrasse 141, 1100 Wien, über die Beschwerde vom 11.06.2013 gegen den Bescheid des Finanzamt Wien 12/13/14 Purkersdorf vom 11.02.2013, hinsichtlich der Abweisung des Antrages auf Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2001 bis 2007 in der Sitzung am 24.01.2017

zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der Spruch des angefochtenen Bescheides wird dahingehend abgeändert, dass der Antrag auf Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich der Einkommensteuer für die Jahre 2001 - 2006 nicht abgewiesen, sondern zurückgewiesen wird.

Der angefochtene Bescheid betreffend Abweisung des Antrages auf Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Einkommensteuer für das Jahr 2007 bleibt unverändert.

II. Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

1. Sachverhalt

Die Beschwerdeführerin (Bf.) ist an mehreren Unternehmen beteiligt und beantragte mit Schriftsatz vom 19.12.2012 die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO (Bundesabgabenordnung) für den gemäß § 295 BAO abgeänderten Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2001, ausgestellt am 18.12.2007, für das Jahr 2002, ausgestellt am 26.01.2007, für das Jahr 2003, ausgestellt am 26.01.2007, für das Jahr 2004, ausgestellt am 26.01.2007, für das Jahr 2005, ausgestellt am 09.12.2009,

für das Jahr 2006, ausgestellt am 09.12.2009 und für das Jahr 2007, ausgestellt am 16.07.2009.

- *Einkommensteuer 2001, (Einkommensteuerbescheid vom 18.12.2007)*
- *Einkommensteuer 2002, (Einkommensteuerbescheid vom 26.01.2007)*
- *Einkommensteuer 2003, (Einkommensteuerbescheid vom 26.01.2007)*
- *Einkommensteuer 2004, (Einkommensteuerbescheid vom 26.01.2007)*
- *Einkommensteuer 2005, (Einkommensteuerbescheid vom 09.12.2009)*
- *Einkommensteuer 2006, (Einkommensteuerbescheid vom 09.12.2009)*
- *Einkommensteuer 2007, (Einkommensteuerbescheid vom 16.07.2009)*

Zur Begründung führte sie an, dass sich der Antrag auf eine neu hervorgekommene Tatsache iSd § 303 Abs. 1 lit. b BAO stütze:

Mit am 3.10.2012 bei der Bf. eingelangten Erkenntnissen vom jeweils 5.09.2012 entschied der Verwaltungsgerichtshof in zwei Grundsatzentscheidungen wie folgt:

Soweit eine Personengesellschaft unter Benennung ihrer Gesellschafter dem Finanzamt gegenüber mit dem Begehren auf bescheidmäßige Feststellung von Einkünften nach § 188 BAO auftritt (insbesondere durch Einreichung einer entsprechenden Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften), muss die bescheidmäßige Erledigung gegenüber diesen Rechtssubjekten einheitlich ergehen. Die vom Finanzamt vorgenommenen gesplitteten Erledigungen an die Komplementäre im Sinne des § 188 BAO und an die Kommanditisten mit dem Ausspruch, dass eine Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO zu unterbleiben hat, stellen demgegenüber keine Bescheide dar. Sie können daher auch keine Rechtswirksamkeit erlangen (VwGH 5.9.2012, 2011/15/0024; VwGH 5.9.2012, 2012/15/0031).

Nun setzt eine Maßnahme nach § 295 BAO aber die nachträgliche Erlassung eines Feststellungsbescheides (Grundlagenbescheides) voraus. Ergeht ein solcher nicht (z.B. „Nichtbescheid“ als Folge fehlerhafter Adressierung, unterlassene Zustellung), so ist ein dennoch erlassener Änderungsbescheid (§ 295 Abs. 1 BAO) rechtswidrig. Zur Geltendmachung dieses Umstandes kommt auch ein Antrag auf Wiederaufnahme des "abgeleiteten" Abgabeverfahrens in Betracht, wenn die „Nichtexistenz“ des Grundlagenbescheides im Verfahren zur Änderung gemäß § 295 Abs. 1 BAO der für die abgeleiteten Einkommensteuer (bzw. Körperschaftsteuer) zuständigen Abgabenbehörde nicht bekannt war. Diesfalls ist der Umstand, dass kein Grundlagenbescheid erlassen wurde, im abgeleiteten Abgabeverfahren eine neu hervorgekommene Tatsache iSd § 303 BAO (BMF vom 28.10.2005, BAO-Erlässe 12/61 "Wiederaufnahme zur Aufhebung eines zu Unrecht auf § 295 BAO gestützten Bescheides").

Den Wiederaufnahmewerber trifft in derartigen Fällen idR kein grobes Verschulden an der Nichtgeltendmachung dieses Umstandes im abgeschlossenen Verfahren, weil er grundsätzlich darauf vertrauen darf, dass kein Finanzamt einen auf § 295 Abs. 1 BAO gestützten Bescheid erlässt, obwohl die diesbezüglichen Voraussetzungen nicht vorliegen (BMF vom 28.10.2005, BAO-Erlässe 12/61).

Die Bewilligung der Wiederaufnahme, somit die Aufhebung des Änderungsbescheides (§ 295 Abs. 1 BAO) hat auch dann zu erfolgen, wenn in der Zwischenzeit ein wirksamer Grundlagenbescheid ergangen ist. Dieser saniert nämlich nicht die Rechtswidrigkeit eines trotz Fehlens der diesbezüglichen Voraussetzungen erlassenen Änderungsbescheides. Die Wiederaufnahme ist übrigens auch dann zu bewilligen, wenn die Bemessungsverjährung der Erlassung eines (den zwischenzeitlich erlassenen Grundlagenbescheid berücksichtigenden) neuerlichen Änderungsbescheides entgegensteht (BMF vom 28.10.2005, 2009/15/0153).

Bei dem das Verfahren abschließenden Bescheid iSd § 304 BAO handelt es sich daher in derartigen Fällen um die Berufungsentscheidungen gegen jene Schriftstücke (Nichtbescheide), die nach Form und Inhalt den (unzutreffenden) Eindruck erwecken, sie seien Bescheide über die Feststellung von Einkünften (§ 188 BAO) oder Bescheide des Inhaltes, dass eine Feststellung der Einkünfte zu unterbleiben hat (Nichtfeststellungsbescheid).

Da der steuerliche Vertreter jener Personengesellschaft, an der die Bf. als Gesellschafter beteiligt ist, erst mit der Zustellung der eingangs erwähnten Grundsatzjudikatur des VwGH am 3. Oktober 2012 davon in Kenntnis gelangte, dass die als Nichtfeststellungsbescheide bzw. Gewinnfeststellungen iSd § 188 BAO gedachten Erledigungen des Finanzamts keine Bescheidqualität ausweisen, wird der Antrag zur Wiederaufnahme des Verfahrens innerhalb der Dreimonatsfrist des § 303 Abs. 2 BAO gestellt.

Abweisungsbescheid vom 11.02.2013

Das Finanzamt wies den Antrag ab und begründete dies kurz damit, es wäre ein Neuhervorkommen von Tatsachen nicht dargetan worden. Weiters sei die Dreimonatsfrist ab Kenntnis des Wiederaufnahmegrundes nicht eingehalten worden.

Berufung (bzw. "Beschwerde") vom 11.06.2013

Dagegen ergriff die steuerlich vertretene Bf. innerhalb offener Frist das Rechtsmittel der Berufung (nun „Beschwerde“) und beantragte neben der Aufhebung der bekämpften Bescheide die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

Die Begründung lautete (auszugsweise):

"1.1 Zur historischen und teleologischen Interpretation des § 304 lit. b iVm § 295 Abs. 4 BAO

Wie bereits im Wiederaufnahmeantrag ausführlich dargelegt, kann im konkreten Fall der im § 304 lit. b BAO angesprochene Bescheid nur jene Berufungsentscheidung sein, mit der sich herausstellte, dass es sich bei der als Feststellungsbescheid intendierten Erledigung des Finanzamt Gänserndorf Mistelbach um einen absolut nichtigen Verwaltungsakt (somit um einen Nichtbescheid) gehandelt hat.

[...]

Diese Grundsatzentscheidung ist auf alle Fälle anzuwenden.

So hat das Finanzamt Gänserndorf Mistelbach am 25.3.2013 einen Zurückweisungsbescheid gegen die Berufung gegen die Bescheide betreffend der Feststellung der Einkünfte 2000 - 2001, der vorläufigen Bescheide der Feststellung der Einkünfte 2002 bis 2005, des Unterbleibens von Feststellungen der Einkünfte für die Jahre 2000 - 2001 in Bezug auf die Kommanditisten und stillen Gesellschafter laut Liste erlassen.

Begründet wird diese Zurückweisung mit dem Erkenntnis des VwGH vom 5.9.2012, 2011/15/0024 und damit, dass dadurch die bekämpften Bescheide nichtig sind.

Die von uns vertretene Rechtsansicht, dass es sich bei dem „das Verfahren abschließenden Bescheid“ iSd § 304 lit. b BAO um die Berufungsentscheidung gegen die als Feststellungsbescheid gedachte Erledigung handeln muss, folgt unmittelbar aus dem Gesetz:

- So regelt § 295 Abs. 4 BAO die auf Antrag vorzunehmende Aufhebung von auf § 295 Abs. 1 BAO gestützten Einkommensteuerbescheiden für jene Fälle, in denen sich in einem Berufungsverfahren gegen einen Feststellungsbescheid herausstellt, dass das die Form und den Inhalt eines Feststellungsbescheids habende Dokument tatsächlich kein Bescheid ist.*
- § 295 Abs. 4 BAO soll insbesondere verhindern, dass Berufungen gegen Einkommensteuerbescheide vorsorglich (sicherheitshalber) nur zwecks Vermeidung des Eintritts der Verjährung mit der Behauptung eingebracht werden, es lägen ihnen Nichtbescheide zugrunde (EB zu § 295 Abs. 4 BAO idF BGBl I 2011/76).*
- Folglich kann diese Norm klarer Weise nur dann ihren Zweck erfüllen, wenn sie auch in Fällen greift, in denen bereits Bemessungsverjährung eingetreten ist. Die im § 295 Abs. 4 BAO vorgesehene Antragsfrist muss daher auch Zeiträume umfassen, die nach dem Eintritt der Verjährung liegen.*
- Dementsprechend verweist § 295 Abs. 4 BAO auf die Bestimmungen des § 304 BAO, der die Voraussetzungen für Wiederaufnahmen nach Eintritt der Verjährung regelt.*
- Da § 295 Abs. 4 BAO als Anwendungsvoraussetzung erfordert, dass eine Zurückweisung einer Berufung (als unzulässig) gegen einen Nichtbescheid (somit gegen eine Erledigung, die als Feststellungsbescheid iSd § 188 BAO beabsichtigt war) bereits erfolgt ist, muss die in ihm eingeräumte Fristsetzung somit auch erst dann zu laufen beginnen, wenn die im erster Satz leg. cit. angesprochene Berufungsentscheidung erst nach Eintritt der Verjährung erfolgt.*
- Es kann sich bei dem im § 304 lit. b BAO angesprochenen "das Verfahren abschließenden Bescheid" daher nur um die Berufungsentscheidung gegen jenes Schriftstück (Nichtbescheid) handeln, das - wie im § 295 Abs. 4 BAO ausdrücklich normiert -, nach Form und Inhalt den unzutreffenden Eindruck erweckte, es sei ein Bescheid über die Feststellung von Einkünften.*

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 kann.

Eine derartige Auslegung stünde daher sowohl mit einer historischen Interpretation (klare, in den EB dokumentierte Absicht des Gesetzgebers) als auch einer teleologischen Interpretation (nach dem Sinn und Zweck der Regelung) in unauflösbaren Widerspruch. Die teleologische Interpretation ist jedoch für die Auslegung der Steuerrechtsnormen nach ständiger Rechtsprechung des VwGH vorrangig zu beachten (Doralt/Ruppe, Steuerrecht Band II⁴, Rz 421 mN).

1.2 Zur Interpretation des § 304 lit. b BAO anhand des Wesens des im § 188 BAO normierten Feststellungsverfahrens

Weiters ergibt sich die von uns vertretene Auslegung des § 304 lit. b BAO zwingend aus der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs. Dieser betont, dass "durch die Regelungen des § 188 BAO ... ein Ausschnitt des Einkommensteuer-Verfahrens der Beteiligten, der im Rahmen der Festsetzung der Einkommensteuer für die Beteiligten durchzuführen wäre, in ein einheitliches Sonderverfahren gebündelt" wird. Daher stellt sich "sohin ... das Verfahren nach § 188 BAO ... als Bündelung eines Ausschnittes der Einkommensteuerverfahren aller Beteiligten" dar, weshalb "solcherart ... 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" wird und deren Kenntnis (über einen Wiederaufnahmegrund) auch den Beteiligten hinsichtlich ihrer Einkommensteuerverfahren zuzurechnen ist (VwGH 22.12.2011, 2009/15/0153).

Der VwGH sieht somit in Bezug auf die Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens eine unmittelbare Verbindung zwischen dem Abschluss eines Berufungsverfahrens gegen einen Feststellungsbescheid und dem (abgeleiteten) Einkommensteuerbescheid.

Auch aus dieser Sichtweise folgt daher unmittelbar, dass es sich bei dem das Verfahren abschließenden Bescheid iSd § 304 BAO um die Berufungsentscheidung gegen jenes Schriftstück (Nichtbescheid) handeln muss, das nach Form und Inhalt den (unzutreffenden) Eindruck erweckte, es sei ein Bescheid über die Feststellung von Einkünften (§ 188 BAO) oder ein Bescheid des Inhaltes, dass eine Feststellung der Einkünfte zu unterbleiben hat (Nichtfeststellungsbescheid).

Die Abweisung des Wiederaufnahmsantrags bzw. des Antrags auf Aufhebung des Änderungsbescheids ist daher zu Unrecht erfolgt."

Die Bf. stellte einen Antrag gemäß § 274 Abs. 1 Z 1 lit. a BAO auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung und gemäß § 272 Abs. 2 Z 1 lit. a BAO auf Entscheidung durch den gesamten Senat.

Das Finanzamt legte diese Berufung – ohne Erlassung einer Beschwerdeentscheidung – im November 2013 zur Entscheidung an den Unabhängigen Finanzsenat vor.

Mit Eingabe vom 17.01.2017 wird der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurückgezogen.

Hingewiesen wird, dass die am 31.12.2013 anhängigen offenen Berufungen (bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen) gemäß § 323 Abs. 38 BAO vom Bundesfinanzgericht als Beschwerde im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen sind. Seit 1.01.2014 gilt sie deshalb gemäß § 323 Abs. 38 BAO als Beschwerde, über die das Bundesfinanzgericht abzusprechen hat.

2. Rechtsgrundlagen und rechtliche Würdigung

Folgender Sachverhalt wird der Entscheidung zu Grunde gelegt:

Die Bf. hatte in den verfahrensgegenständlichen Jahren verschiedene Beteiligungen:

	Beteiligung	Bescheid
2001**	X, StrNr 00/0000 - Erstbescheid	7.12.2006
	XX, StrNr aa/ aaaa - Änderung gemäß § 295 (1) BAO	7.12.2006
	*XXX, StrNr bbb/bbbb - Änderung gemäß § 295 (1) BAO	18.12.2006
2002	Erstbescheid	19.12.2003
	*XXXX, StrNr ccc/ cccc - Änderung gemäß § 295 (1) BAO	26.01.2007
2003	Erstbescheid	25.11.2004
	XXXXX, StrNr. ddd/ dddd - Änderung gemäß § 295 (1) BAO	26.01.2005
	*XXXX, StrNr ccc/ cccc - Änderung gemäß § 295 (1) BAO	26.01.2007
	XXXXX, StrNr eee/ eeee - Änderung gemäß § 295 (1) BAO	8.01.2010
2004	Erstbescheid	30.11.2005

	XXXXX, StrNr ddd/ dddd - Änderung gemäß § 295 (1) BAO	8.06.2006
	*XXXX, StrNr ccc/ cccc - Änderung gemäß § 295 (1) BAO	26.01.2007
	XXXXXX, StrNr fff/fff - Änderung gemäß § 295 (1) BAO	8.01.2010
2005	Erstbescheid	26.01.2006
	XX, StrNr aa/aaaa - Änderung gemäß § 295 (1) BAO	28.09.2007
	*XXXXXX, StrNr fff/ fff - Änderung gemäß § 295 (1) BAO	9.12.2009
	XXXXX, StrNr eee/ eeee - Änderung gemäß § 295 (1) BAO	21.12.2009
2006**	Erstbescheid	22.02.2008
	§ 293b zu Bescheid vom 22.02.2008	14.12.2009
	XXXXX, StrNr eee/ eeee - Änderung gemäß § 295 (1) BAO	27.01.2010
2007	Erstbescheid	17.02.2009
	*XXXXXXXX, StrNr ggg/gggg - Änderung gemäß § 295 (1) BAO	16.07.2009
	XXXXXXXXX, StrNr hhh/hhhh - Änderung gemäß § 295 (1) BAO	7.09.2009
	XXXXXXXXX, StrNr hhh/hhhh - Änderung gemäß § 295 (1) BAO	12.07.2010

* Bescheide, auf die sich der Wiederaufnahmeantrag des Verfahrens der Bf. bezieht.

**2001 und 2006: Antrag auf Wiederaufnahme betreffend Einkommensteuerbescheid 2001 vom 18.12.2007 und Einkommensteuerbescheide 2006 vom 9.12.2009, diese Bescheide existieren nicht.

Strittig ist im gegenständlichen Verfahren, ob die Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes, vom 5.09.2012, 2011/15/0024, zugestellt an die Bf. am 3.10.2012, in der erkannt wurde, dass ein Bescheid, mit dem ausgesprochen wird, dass eine einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften unterbleibt, ein Grundlagenbescheid im Sinne des § 188 BAO ist und folglich an alle Rechtssubjekte, nämlich an alle Personen die dem Finanzamt gegenüber mit dem Begehren auf bescheidmäßige Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO auftreten, einheitlich zu ergehen hat, einen Wiederaufnahmsgrund darstellt, wobei auch zu prüfen ist, ob der Wiederaufnahmsantrag rechtzeitig eingebracht wurde.

Das Finanzamt bestritt dies in dem hier bekämpften Abweisungsbescheid.

§ 303 Abs. 1 BAO in der damals geltenden Fassung, BGBl. I 2002/97 lautet: Dem Antrag einer Partei auf Wiederaufnahme eines durch Bescheid abgeschlossenen Verfahrens ist stattzugeben, wenn ein Rechtsmittel gegen den Bescheid nicht oder nicht mehr zulässig ist und

a) ...

b) Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im abgeschlossenes Verfahren ohne grobes Verschulden der Partei nicht geltend gemacht werden konnten, oder

c) ...

und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Abs. 2 leg. cit.: Der Antrag auf Wiederaufnahme gemäß Abs. 1 ist binnen einer Frist von drei Monaten von dem Zeitpunkt an, in dem der Antragsteller nachweislich von dem Wiederaufnahmsgrund Kenntnis erlangt hat, bei der Abgabenbehörde einzubringen, die im abgeschlossenen Verfahren den Bescheid in erster Instanz erlassen hat.

§ 304 lit. b BAO in der damals geltenden Fassung, BGBl. I 2004/57 lautet: *Nach Eintritt der Verjährung ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens ausgeschlossen, sofern ihr nicht ein vor dem Ablauf einer Frist von fünf Jahren nach Eintritt der Rechtskraft abschließenden Bescheides eingebrachter Antrag gemäß § 303 Abs. 1 zugrunde liegt.*

Gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO, in der Fassung des Bundesgesetzes, BGBl. I 2013/14 kann ein durch Bescheid abgeschlossenen Verfahren auf Antrag einer Partei wiederaufgenommen werden, wenn 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.

Gemäß § 303 Abs. 2 BAO, in der Fassung des Bundesgesetzes, BGBl I 2013/14 hat der Wiederaufnahmsantrag zu enthalten:

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

§ 304 BAO, in der Fassung des Bundesgesetzes, BGBl. Nr. I 2013/14 (FVwGG) lautet:
Nach Eintritt der Verjährung ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens nur zulässig, wenn der Wiederaufnahmsantrag vor Eintritt der Verjährung eingebracht ist.

Sinn des § 304 idF FVwGG 2012 ist, eine Wiederaufnahme zu verhindern, wenn die Sachentscheidung (insbesondere die Abgabefestsetzung) wegen Eintritts der Verjährung nicht mehr erfolgen darf (VfGH 22.6.1992, G 3/92; Ritz, BAO⁵, § 304, Tz 3).

Gemäß § 323 Abs. 37 BAO treten u.a. § 303 und § 304, jeweils in der Fassung des Bundesgesetzes, BGBl. I Nr. 14/2013, mit 1.01.2014 in Kraft und sind, soweit sie Beschwerden betreffen, auch auf alle an diesem Tag unerledigten Berufungen anzuwenden.

2.1. Zulässigkeit des Wiederaufnahmsantrages

Gemäß § 303 Abs. 2 lit. a BAO idF BGBl I 2013/14 hat der Wiederaufnahmsantrag das Verfahren zu bezeichnen, dessen Wiederaufnahme beantragt wird.

Mit Eingabe vom 19.12.2012 beantragte die Bf., die Verfahren zur Festsetzung der Einkommensteuer 2001 betreffend Einkommensteuerbescheid vom 18.12.2007 und betreffend Einkommensteuer 2006 vom 9.12.2009 wieder aufzunehmen.

Für die Bezeichnung des Verfahrens, dessen Wiederaufnahme beantragt wird (§ 303 Abs. 2 lit. a BAO) gelten ähnliche Kriterien wie für die Erfordernisse des § 250 Abs. 1 lit a (Bezeichnung des angefochtenen Bescheides). Entscheidend ist, dass aus dem Wiederaufnahmsantrag hervorgeht, welches Verfahren gemeint ist (VwGH 24.02.2011, 2010/16/0272), siehe Ritz, BAO⁵, § 303 Tz 51).

Da weder ein Einkommensteuerbescheid vom 18.12.2007 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2001 noch ein Einkommensteuerbescheid vom 9.12.2009 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2006 existieren (vergleiche Auszug aus dem DB2 Zeitraum 2001 und 2006), können die Verfahren auch nicht wieder aufgenommen werden, und war der Wiederaufnahmsantrag als unzulässig zurückzuweisen.

Der Antrag auf Wiederaufnahme hinsichtlich der Einkommensteuerbescheide 2001 und 2006 war daher von der Abgabenbehörde mangels Vorliegens eines Bescheides zurückzuweisen und die Beschwerde folglich als unbegründet abzuweisen.

2.2. Rechtzeitigkeit des Wiederaufnahmsantrages - Verjährung

Um die Zulässigkeit der Wiederaufnahme des Verfahrens und damit des auf diese Maßnahme gerichteten Antrages beurteilen zu können, ist zuerst zu prüfen, ob nicht

bereits Verjährung hinsichtlich der Einkommensteuerveranlagungen für die Jahre 2001 - 2007 eingetreten ist.

Gemäß § 207 Abs. 1 BAO unterliegt das Recht, eine Abgabe festzusetzen, nach Maßgabe der nachstehenden Bestimmungen der Verjährung.

Nach Abs. 2 leg. cit. beträgt die Verjährungsfrist bei den Verbrauchssteuern, bei den festen Stempelgebühren nach dem II. Abschnitt des Gebührengesetzes 1957, weiters bei den Gebühren gemäß § 17a des Verfassungsgerichtshofgesetzes 1953 und § 24 des Verwaltungsgerichtshofgesetzes 1985 drei Jahre, bei allen anderen Abgaben fünf Jahre. ...

Gemäß § 209 Abs. 1 BAO verlängert sich die Verjährungsfrist um ein Jahr, wenn innerhalb der Verjährungsfrist (§ 207) nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabeananspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (§ 77) von der Abgabenbehörde unternommen werden. Die Verjährungsfrist verlängert sich jeweils um ein weiteres Jahr, wenn solche Amtshandlungen in einem Jahr unternommen werden, bis zu dessen Ablauf die Verjährungsfrist verlängert ist.

Nach § 209 Abs. 3 BAO idgF verjährt das Recht auf Festsetzung einer Abgabe spätestens zehn Jahre nach Entstehung des Abgabeananspruches (§ 4 BAO). Der Abgabeananspruch der veranlagten Einkommensteuer entsteht nach § 4 Abs. 2 lit. a Z 2 BAO insbesondere mit Ablauf des Kalenderjahres, für das die Veranlagung vorgenommen wird, soweit nicht der Abgabeananspruch nach § 4 Abs. 2 lit. a Z 1 BAO schon früher entstanden ist, oder wenn die Abgabepflicht im Lauf eines Veranlagungszeitraumes erlischt, mit dem Zeitpunkt des Erlöschens der Abgabepflicht.

Gemäß § 209a Abs. 1 BAO idgF steht einer Abgabefestsetzung, die in einer Beschwerdeentscheidung oder in einem Erkenntnis zu erfolgen hat, der Eintritt der Verjährung nicht entgegen.

Gemäß § 209a Abs. 2 BAO idgF steht der Abgabefestsetzung, wenn diese unmittelbar oder mittelbar von der Erledigung einer Beschwerde oder eines in Abgabenvorschriften vorgesehenen Antrages (§ 85) abhängt, der Eintritt der Verjährung nicht entgegen, wenn die Beschwerde oder der Antrag vor diesem Zeitpunkt, wenn ein Antrag auf Aufhebung gemäß § 299 Abs. 1 vor Ablauf der Jahresfrist des § 302 Abs. 1 oder wenn ein Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens rechtzeitig im Sinn des § 304 eingebracht wurde.

Schon aus dem Wortlaut dieser Bestimmungen ergibt sich, dass diese den Eintritt der Verjährung nicht verhindern, sondern unter den dort genannten Voraussetzungen eine Abgabefestsetzung trotz des Eintrittes der Verjährung zulassen.

§ 209a Abs. 2 BAO idgF kommt nur zur Anwendung, wenn der verfahrensgegenständliche Wiederaufnahmsantrag trotz eingetretener Verjährung rechtzeitig iSd § 304 BAO eingebracht wurde. Gegenstand des Beschwerdeverfahren ist damit die Frage der Rechtzeitigkeit des Wiederaufnahmsantrages vom 19.12.2012.

Für den verfahrensgegenständlichen Wiederaufnahmsantrag ist zunächst ausschlaggebend, ob dieser vor Eintritt der absoluten Verjährung im Sinne des § 209 Abs. 3 BAO eingebracht wurde.

Bei der veranlagten Einkommensteuer für 2001 trat mit Ablauf des Jahres 2011, für die veranlagte Einkommensteuer 2002 mit Ablauf des Jahres 2012, für die veranlagte Einkommensteuer 2003 mit Ablauf des Jahres 2013, für die veranlagte Einkommensteuer 2004 mit Ablauf des Jahres 2014, für die veranlagte Einkommensteuer 2005 mit Ablauf des Jahres 2015, für die veranlagte Einkommensteuer 2006 mit Ablauf des Jahres 2016 und bei der veranlagten Einkommensteuer für 2007 mit Ablauf des Jahres 2017 die absolute Festsetzungsverjährung ein. Im Dezember 2012, im Zeitpunkt des Einbringens des Wiederaufnahmsantrages war daher das Veranlagungsjahr 2001 absolut verjährt und folglich wäre gemäß § 304 BAO idgF BGBl. I 2013/14 ein Wiederaufnahmsantrag für das Jahr 2001 nicht zulässig.

Auch unter Beachtung der absoluten Verjährung wäre der Antrag auf Wiederaufnahme betreffend Einkommensteuer 2001 zurückzuweisen.

Die in der Berufung (nunmehr Beschwerde) zitierte Rechtsansicht des Bundesministeriums für Finanzen vom 28.10.2005 unter Verweis auf eine Einzelerledigung, wonach die Wiederaufnahme auch dann zu bewilligen sei, wenn die Bemessungsverjährung der Erlassung eines neuerlichen Änderungsbescheides entgegensteht, kann für das Bundesfinanzgericht nicht bindend sein. Die Beurteilung der gegenständlichen Rechtsfragen hat anhand der gesetzlichen Bestimmungen zu erfolgen.

Die Festsetzungsverjährung endet für die Einkommensteuer 2002 unter Beachtung der Verlängerungshandlungen des § 209 Abs. 1 BAO mit Ablauf des Jahres 2008, für die Einkommensteuer 2003 unter Beachtung des § 209 Abs. 1 BAO mit Ablauf des Jahres 2009, für die Einkommensteuer 2004 unter Beachtung des § 209 Abs. 1 BAO mit Ablauf des Jahres 2011, für die Einkommensteuer 2005 unter Beachtung des § 209 Abs. 1 BAO mit Ablauf des Jahres 2011, für die Einkommensteuer 2006 unter Beachtung des § 209 Abs. 1 BAO mit Ablauf des Jahres 2012 und für die Einkommensteuer 2007 unter Beachtung des § 209 Abs. 1 BAO mit Ablauf des Jahres 2012.

Folglich wurde der Wiederaufnahmsantrag vom 19.12.2012 für die Jahre 2002 bis 2005 nicht rechtzeitig iSd § 304 BAO idgF BGBl. I 2013/14 eingebracht. Die Veranlagungsjahre 2006 (mangels Bescheid war der Antrag auf Wiederaufnahme jedoch zurückzuweisen) und 2007 liegen innerhalb der Verjährungsfrist und war der Wiederaufnahmsantrag rechtzeitig.

Nur im Falle der Rechtzeitigkeit des Wiederaufnahmsantrages im Sinne des § 209 iVm § 304 BAO ist anhand der Kriterien des § 303 Abs. 1 BAO die Rechtmäßigkeit zu prüfen. Da dies in den Jahre 2001 bis 2005 nicht gegeben ist, ist in diesen Jahren auf das etwaige Vorliegen eines Neuerungsstatbestandes nicht einzugehen.

Im gegenständlichen Verfahren wurde laut Aktenlage die Verfahren, deren Wiederaufnahme beantragt wurde, mit Einkommensteuerbescheid 2002, 2003 und 2004 jeweils vom 26.01.2007 abgeschlossen. Die formelle Rechtskraft trat mit 26.02.2007 ein. Die Fünfjahresfrist des § 304 lit. b BAO in der damals geltenden Fassung lief am 26.02.2012 ab.

Der Wiederaufnahmsantrag betreffend Einkommensteuer 2002 bis 2004 vom 19.12.2012, eingelangt bei der Abgabenbehörde am 21.12.2012, wurde außerhalb der Fünfjahresfrist gemäß § 304 lit. b BAO in der damals geltenden Fassung eingebracht und war somit nicht rechtzeitig.

Das Veranlagungsjahr 2005 wurde mit Einkommensteuerbescheid vom 9.12.2009 abgeschlossen. Die formelle Rechtskraft trat mit 9.01.2010 ein. Die Fünfjahresfrist des § 304 lit. b BAO in der damals geltenden Fassung lief am 9.01.2015 ab.

Der Wiederaufnahmeantrag betreffend Einkommensteuer 2005 vom 19.12.2012, eingelangt bei der Abgabenbehörde am 21.12.2012, wurde innerhalb der Fünfjahresfrist gemäß § 304 lit. b BAO in der damals geltenden Fassung eingebracht und war somit nicht rechtzeitig.

Nach nunmehriger Rechtslage, wonach der Antrag auf Wiederaufnahme vor Eintritt der Verjährung einzubringen ist, endet die Festsetzungsverjährung für die Einkommensteuer 2002 unter Beachtung des § 209 Abs. 1 BAO (Verlängerung der Verjährungsfrist durch eine nach auch außen erkennbare Amtshandlung) mit Ablauf des Jahres 2008, für die Einkommensteuer 2003 unter Beachtung des § 209 Abs. 1 BAO mit Ablauf des Jahres 2009, für die Einkommensteuer 2004 unter Beachtung des § 209 Abs. 1 BAO mit Ablauf des Jahres 2011, für die Einkommensteuer 2005 unter Beachtung des § 209 Abs. 1 BAO mit Ablauf des Jahres 2011, für die Einkommensteuer 2006 unter Beachtung des § 209 Abs. 1 BAO mit Ablauf des Jahres 2012 und für die Einkommensteuer 2007 unter Beachtung des § 209 Abs. 1 BAO ebenfalls mit Ablauf des Jahres 2012.

Folglich wurde der Wiederaufnahmsantrag vom 19.12.2012 für die Jahre 2002 bis 2005 nicht rechtzeitig im Sinne des § 304 BAO in der geltenden Fassung BGBl. I 2013/14 eingebracht. Die Veranlagungsjahre 2006 (mangels Bescheid war der Antrag auf Wiederaufnahme jedoch zurückzuweisen) und 2007 liegen innerhalb der Verjährungsfrist und war der Wiederaufnahmsantrag rechtzeitig.

Diese Rechtsauffassung ergibt sich auch aus dem Erkenntnis des VwGH vom 21.12.2016, 2015/13/0005, wonach *"es dem Revisionswerber von Anfang an freigestanden wäre, die abgeleiteten Bescheide mangels Bescheidqualität der ihm bekannten Erledigung, auf die sie sich gründeten, mit Berufung zu bekämpfen (17). ...*

18 Der Revisionswerber hat gegen die Einkommensteuerbescheide aber keine Rechtsmittel erhoben und damit für den Fall einer späteren Zurückweisung der Rechtsmittel gegen die als Grundlagenbescheide herangezogenen Erledigungen das Erfordernis einer Rechtskraftdurchbrechung entstehen lassen, wobei Wiederaufnahmen nach Eintritt der Verjährung nur mehr unter den in § 304 normierten Bedingungen (nach

damaliger Rechtslage: Antragstellung binnen fünf Jahren nach Rechtskraft) möglich sein konnten.

...

24 Im vorliegenden Fall hat der Revisionswerber die abgeänderten Einkommensteuerbescheide vom 20.12.2006 für die Jahre 1998 und 1999 rechtskräftig werden lassen und ihre Aufhebung gemäß § 295 Abs. 4 BAO erst zu einem Zeitpunkt beantragt, in dem auch ein Wiederaufnahmsantrag sowohl nach der Rechtslage bis zum 31.12.2013 (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. ..."

Darstellung der Verjährung:

2001*	§ 207 (2) BAO	2006	
	§ 209 Abs. 1 BAO	2007	verjährt
	§ 209 Abs. 3 BAO	2011	verjährt
2002	§ 207 (2) BAO	2007	
	§ 209 Abs. 1 BAO	2008	verjährt
2003	§ 207 (2) BAO	2008	
	§ 209 Abs. 1 BAO	2009	verjährt
2004	§ 207 (2) BAO	2009	
	§ 209 Abs. 1 BAO	2010	
	§ 209 Abs. 1 2. Satz BAO	2011	verjährt
2005	§ 207 (2) BAO	2010	
	§ 209 Abs. 1 BAO	2011	verjährt
2006*	§ 207 (2) BAO	2011	
	§ 209 Abs. 1 BAO	2012	rechtzeitig
2007	§ 207 (2) BAO	2012	rechtzeitig

* der im Wiederaufnahmsantrag genannte Einkommensteuerbescheid existiert nicht

Ist der Wiederaufnahmsantrag im Sinne des § 209a iVm § 304 BAO als rechtzeitig - wie für die Veranlagungsjahre 2006 und 2007 - anzusehen, ist anhand der Kriterien des § 303 Abs. 1 BAO zu prüfen, ob Gründe für eine Wiederaufnahme des Verfahrens vorliegen.

2.3. Antrag auf Wiederaufnahme - Neuerungstatbestand

Nach § 303 Abs. 1 BAO kann nur ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren auf Antrag der Partei oder von Amts wegen wieder aufgenommen werden.

Gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO - worauf sich der strittige Antrag in seiner Begründung ausdrücklich und ausschließlich stützt - ist dem Antrag einer Partei auf Wiederaufnahme eines durch Bescheid abgeschlossenen Verfahrens stattzugeben, wenn ein Rechtsmittel gegen den Bescheid nicht oder nicht mehr zulässig ist und 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.

Im Wiederaufnahmsantrag beruft sich die Bf. ausdrücklich darauf, dass die Qualifizierung eines Grundlagenbescheides als Nichtbescheid, der keine Rechtswirkungen erlangen kann, wie der Verwaltungsgerichtshof in den Erkenntnissen jeweils vom 4.09.2012, eingelangt bei der Bf. am 3.10.2012 entschieden hat, eine neu hervorgekommene Tatsache sei.

Dazu hat der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung (vgl. etwa VwGH 26.4.1994, 91/14/0129) ausgesprochen, dass Tatsachen im Sinn des § 303 Abs. 1 lit. b BAO ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände seien, also Elemente, 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 - gleichgültig, ob diese späteren rechtlichen Erkenntnisse durch die Änderung der Verwaltungspraxis oder der Rechtsprechung oder nach vorhergehender Fehlbeurteilung oder Unkenntnis der Gesetzeslage eigenständig gewonnen werden - sind danach keine neuen Tatsachen (vgl. VwGH 26.2.2013, 2010/15/0064 unter Hinweis auf VwGH 22.11.2012, 2012/15/0147 mit weiteren Nachweisen).

Nur neu hervorgekommene Tatsachen oder Beweismittel - das sind solche, die schon vor Erlassung des das wieder aufzunehmende Verfahren abschließenden Bescheides bestanden haben, aber erst nach diesem Zeitpunkt bekannt wurden (nova reperta) - kommen als tauglicher Wiederaufnahmsgrund im Sinne des Neuerungstatbestandes in Betracht. Erst nach Erlassung des das wieder aufzunehmende Verfahren abschließenden Bescheides entstandene Tatsachen oder Beweismittel (nova producta) sind daher keine tauglichen Wiederaufnahmegründe.

Die Entscheidung eines Gerichtes oder einer Verwaltungsbehörde in einer bestimmten Rechtssache stellt weder eine neue Tatsache (VwGH 17.9.1990, 90/15/0118 mit weiteren

Nachweisen), noch ein (neu hervorgekommenes) Beweismittel im Sinn des § 303 Abs. 1 lit. b BAO dar, sondern basiert vielmehr selbst auf Tatsachen bzw. Beweismitteln (VwGH 21.2.1985, 83/16/0027).

Das von der Bf. angesprochene VwGH-Erkenntnis gilt unwidersprochen als Grundsatzentscheidung in rechtlicher Hinsicht, doch kann es in diesem Fall nicht angewendet werden, da es sich bei der Beteiligung der Bf. im Veranlagungsjahr 2007 nicht um die gleiche Gesellschaft handelt. Dass dieser Bescheid als Nichtbescheid keine Rechtswirkungen entfalten kann, steht im gegenständlichen Verfahren in keinem Zusammenhang.

Wie bereits ausgeführt stellen neue Erkenntnisse in Bezug auf die rechtliche Beurteilung von Sachverhaltselementen durch die Rechtsprechung keine neu hervorgekommene Tatsache dar und kommen folglich nicht als Wiederaufnahmsgrund in Betracht.

Hinzuweisen ist, dass von der Bf. nicht vorgebracht wurde, dass es sich bei der Beteiligung an der B23 Dio Innenausbau und Immobilien GmbH um einen derartigen Nichtbescheid handelt, der in einem etwaigen Beschwerde(Berufungs-)verfahren zurückgewiesen wurde oder hätte werden müssen. Nach dem von der Bf. zitierten VwGH-Erkenntnis stellt ein Zurückweisungsbescheid durch eine Berufungsentscheidung oder Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes im Feststellungsverfahren eine neue Tatsache dar, die einen Wiederaufnahmsgrund (in einem von diesem Nichtbescheid abgeleiteten Bescheid) bildet. Nur dieser Zurückweisungsbescheid einer Berufung (Beschwerde) im Feststellungsverfahren bildet einen Wiederaufnahmsgrund im abgeleiteten Einkommensteuerverfahren für einen Abgabepflichtigen.

Die Begründung im Antrag auf Wiederaufnahme war allgemein gehalten und bezog sich ausschließlich auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, es wurde kein konkreter Zusammenhang zum gegenständlichen Verfahren mit einem Nichtbescheid als Grundlagenbescheid bei den konkreten Beteiligungen dargestellt. Das Vorbringen stellt folglich keine neue Tatsache als Wiederaufnahmsgrund dar.

Die Bf. berief sich als Wiederaufnahmsgrund ausschließlich auf Entscheidungen des Verwaltungsgerichtshofes, nicht aber darauf, dass ihr die dieser Entscheidung zugrunde liegenden Tatsachen (hier die Frage des Vorliegens eines Nichtbescheides bezüglich ihrer Beteiligung) bis dahin nicht bekannt gewesen wären. Diese Entscheidungen des Verwaltungsgerichtshofes enthalten damit keine neuen Tatsachen, sondern ausschließlich eine rechtliche Beurteilung von Grundlagenbescheiden als Nichtbescheid in einem anderen Verfahren. Das stellt aber – nach der zitierten Judikatur des VwGH – keinen Wiederaufnahmsgrund dar.

Die Beschwerde war in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen.

Gemäß § 279 Abs 1 BAO ist das Verwaltungsgericht berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder

Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen.

Der Wiederaufnahmeantrag hinsichtlich der Festsetzung der Verfahren betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2001 und 2006 war daher vom Finanzamt mangels Vorliegen eines Bescheides gemäß § 303 Abs. 2 lit. a BAO zurückzuweisen und hinsichtlich der Jahre 2002 bis 2005 gemäß § 304 BAO als verjährt zurückzuweisen und hinsichtlich des Jahres 2007 als unbegründet abzuweisen.

Insgesamt war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision

Das Verwaltungsgericht hat im Spruch seines Erkenntnisses oder Beschlusses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig ist. Der Ausspruch ist kurz zu begründen (§ 25a Abs. 1 VwGG).

Gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes ist eine 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 (Art. 133 Abs. 4 B-VG).

Die Revision ist nicht zulässig, da die zugrundeliegende Rechtsfrage durch die zitierte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ausreichend beantwortet ist. Weder weicht die gegenständliche Entscheidung von der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ab, noch fehlt es an einer diesbezüglichen Rechtsprechung. Weiters ist die dazu vorliegenden Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auch als nicht uneinheitlich zu beurteilen. Ebenso liegen keine sonstigen Hinweise auf eine grundsätzliche Bedeutung der zu lösenden Rechtsfrage vor.

Wien, am 24. Jänner 2017