

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Vorsitzende Ri und die weiteren Senatsmitglieder Richter R2, R3 und R4 in der Beschwerdesache 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 21.02.2012, hinsichtlich der Abweisung des Antrages auf Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1998 und 1999 in der Sitzung am 24. Jänner 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 1998 und 1999 nicht abgewiesen, sondern zurückgewiesen wird.

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

Entscheidungsgründe

1. Sachverhalt

Der Beschwerdeführer (Bf.) ist an mehreren Unternehmen beteiligt und beantragte mit Schriftsatz vom 21.12.2012 die Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO (Bundesabgabenordnung) hinsichtlich der Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1998 und 1999 jeweils vom 20.12.2006.

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

Mit am 3.10.2012 beim 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 gem. § 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" Abgabenvfahrens in Betracht, wenn die „Nichtexistenz“ des Grundlagenbescheides im Verfahren zur Änderung gem. § 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 Abgabenvfahren 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 der Bf. als Gesellschafter beteiligt ist, erst mit der Zustellung der eingangs erwähnten Grundsatzjudikatur des VwGH am 3.10.2012 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.

Berufungen (bzw. "Beschwerden") vom 11.06.2013

Dagegen ergriff der steuerlich vertretene Bf. rechtzeitig 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 FA um einen absolut nichtigen Verwaltungsakt (somit um einen Nichtbescheid) gehandelt hat.

[...]

Diese Grundsatzentscheidung ist auf alle Fälle anzuwenden.

So hat der UFS Klagenfurt am 26.11.2012 die Berufung gegen die vom Finanzamt FA ergangenen Bescheide (vom 6.12.2006 an die X-KEG betreffend Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für die Zeiträume 1998 bis 2000 sowie vom 12.12.2006 an diese KEG betreffend Festsetzung gemäß § 188 BAO für 2001) als unzulässig zurückgewiesen.

In der Begründung wird ausgeführt, dass die Bescheide keine Erläuterungen gemäß § 101 Abs. 3 BAO beinhalten. Es wurde gegen das Gebot der Einheitlichkeit verstoßen und somit haben diese Bescheide keine Rechtswirksamkeit erlangt.

Somit sind auch die daraus resultierenden Änderungen bei den Kommanditisten unwirksam und somit auf die Änderung in den Einkommensteuerbescheiden 1998 bis 2002 vom Bf. betreffend diese Beteiligung.

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 Feststellungsbescheides 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 ist daher zu Unrecht erfolgt."

Der 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. Seit 1. Jänner 2014 gilt sie deshalb gemäß § 323 Abs. 38 BAO als Beschwerde, über die das Bundesfinanzgericht abzusprechen hat.

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

Hingewiesen wird, dass die am 31. Dezember 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.

2. Rechtsgrundlagen und rechtliche Würdigung

Strittig ist im gegenständlichen Verfahren, ob die Entscheidungen des Verwaltungsgerichtshofes, vom 5.09.2012, 2011/15/0024 und VwGH vom 5.09.2012, 2012/15/0031, zugestellt an den Bf. am 3.10.2012, in denen 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 Wiederaufnahmegrund darstellt, wobei auch zu prüfen ist, ob der Wiederaufnahmeantrag 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 abgeschlossenen 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 Wiederaufnahmegrund Kenntnis erlangt hat, bei der Abgabenbehörde einzubringen, die im abgeschlossenen Verfahren den Bescheid in erster Instanz erlassen hat.

§ 304 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

a) innerhalb des Zeitraumes, bis zu dessen Ablauf die Wiederaufnahme von Amts wegen unter der Annahme einer Verjährungsfrist (§§ 207 bis 209 Abs. 2) 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 BAO zugrunde liegt.

Die Frist des § 304 lit a BAO idF BGBl. I 2004/57 ist durch die absolute Verjährungsfrist (nach § 209 Abs. 3) begrenzt (Ritz, BAO⁴, Tz 5 zu § 304 und dort zitierte Judikatur).

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.

Abs. 2 leg. cit.: Der 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.

§ 304 BAO BAO in der Fassung FVwGG 2012 BGBl. I 2013/14 lautet:

Nach Eintritt der Verjährung ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens nur zulässig, wenn der Wiederaufnahmeantrag vor Eintritt der Verjährung eingebracht ist.

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

Die Bestimmungen des Bundesgesetzes, BGBl. I Nr. 14/2013 treten gemäß den Übergangsbestimmungen des § 323 Abs. 37 BAO mit 1.01.2014 in Kraft und sind, soweit sie Beschwerden betreffen, auch auf alle an diesem Tag unerledigten Berufungen und Devolutionsanträge anzuwenden. Die § 209b, 302 Abs. 2 lit. d, § 303a, 311 und 311a, treten mit 1.01.2014 außer Kraft.

Gemäß § 209 Abs. 3 BAO in der Fassung des Bundesgesetzblattes, BGBl. I 2004/57 verjährt das Recht auf Festsetzung einer Abgabe spätestens zehn Jahre nach Entstehung des Abgabenanspruches (§ 4 BAO).

Der Abgabenanspruch der veranlagten Einkommensteuer entsteht grundsätzlich mit Ablauf des Kalenderjahrs, für das die Veranlagung vorgenommen wird.

Beweiswürdigung:

Gegenstand des erstinstanzlichen Verfahrens ist der Antrag des Bf. auf Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Einkommensteuer für die Jahre 1998 und 1999. Mit dem Spruch des bekämpften Bescheides hat das Finanzamt die Anträge betreffend die Jahre 1998 und 1999 als unbegründet abgewiesen.

Die Bescheiddaten ergeben sich aus der Aktenlage und Auszügen aus dem DB2.

Zunächst hat eine Prüfung der formellen Voraussetzungen der Anträge, dh. ob der bzw. die Anträge durch den Bf. verspätet eingebracht wurden, zu erfolgen.

Die abgeänderten Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1998 und 1999 ergingen jeweils am 20.12.2006. Diese Bescheide wurden am 22.01.2007 rechtskräftig.

Rechtzeitigkeit des Wiederaufnahmeantrages - 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 eingetreten ist.

Nach § 209 Abs. 3 BAO idgF verjährt das Recht auf Festsetzung einer Abgabe spätestens zehn Jahre nach Entstehung des Abgabenspruches (§ 4 BAO). Der Abgabenspruch 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 Abgabenspruch 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 Beschwerdeverentscheidung 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 21.12.2012.

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 1998 trat mit Ablauf des Jahres 2008 und für die veranlagte Einkommensteuer 1999 mit Ablauf des Jahres 2009 die absolute Festsetzungsverjährung ein. Im Dezember 2012, im Zeitpunkt des Einbringens des Wiederaufnahmsantrages waren daher die Veranlagungsjahre 1998 und 1999 absolut verjährt und folglich ist gemäß § 304 BAO idgF BGBl. I 2013/14 der Wiederaufnahmeantrag nicht zulässig.

Der Antrag auf Wiederaufnahme betreffend Einkommensteuer 1998 und 1999 war daher 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.

Nur im Falle der Rechtzeitigkeit des Wiederaufnahmsantrages iSd § 209 iVm § 304 BAO ist anhand der Kriterien des § 303 Abs. 1 BAO die Rechtmäßigkeit zu prüfen. Da dies nicht gegeben ist, ist auf das etwaige Vorliegen eines Neuerungstatbestandes nicht einzugehen.

Im gegenständlichen Verfahren wurde laut Aktenlage die Verfahren, deren Wiederaufnahme beantragt wurde, mit Einkommensteuerbescheid 1998 und 1999 jeweils vom 20.12.2006 abgeschlossen. Die formelle Rechtskraft trat mit 22.01.2007 ein. Die Fünfjahresfrist des § 304 lit. b BAO in der damals geltenden Fassung lief am 22.01.2012 ab.

Der Wiederaufnahmsantrag vom 21.12.2012, eingelangt bei der Abgabenbehörde am 27.12.2012, wurde außerhalb der Fünfjahresfrist gemäß § 304 lit. b BAO in der damals geltenden Fassung eingebracht und war somit nicht 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. ..."

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.

Die Wiederaufnahmsanträge hinsichtlich der Einkommensteuer für die Jahre 1998 und 1999 waren daher zurückzuweisen.

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