

TE Vwgh Erkenntnis 2013/4/25 2010/15/0200

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 25.04.2013

Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

Norm

BAO §188;

1. BAO § 188 heute
2. BAO § 188 gültig ab 01.07.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2018
3. BAO § 188 gültig von 30.12.2014 bis 30.06.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 105/2014
4. BAO § 188 gültig von 18.04.2013 bis 29.12.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 70/2013
5. BAO § 188 gültig von 12.01.2013 bis 17.04.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 14/2013
6. BAO § 188 gültig von 15.12.2012 bis 11.01.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012
7. BAO § 188 gültig von 26.03.2009 bis 14.12.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 20/2009
8. BAO § 188 gültig von 19.12.2001 bis 25.03.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 144/2001
9. BAO § 188 gültig von 01.12.1993 bis 18.12.2001 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 818/1993
10. BAO § 188 gültig von 19.04.1980 bis 30.11.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 151/1980

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Höfinger sowie Senatspräsident Dr. Zorn, Hofrätin Dr. Büsser und Hofräte MMag. Maislinger und Mag. Novak als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Zaunbauer, über die Beschwerde des G L in H, vertreten durch die Dr. Riedl & Dr. Ludwig Rechtsanwälte GmbH in 3350 Haag, Bahnhofstraße 44, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Wien, vom 20. Oktober 2010, Zl. RV/0543-W/09, betreffend Abweisung von Anträgen auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand, zu Recht erkannt:

Spruch

Soweit der angefochtene Bescheid die Abweisung des Antrages auf Wiedereinsetzung in die Frist für den Antrag auf Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens 1989 betrifft, wird er wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben. Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Der Bund hat dem Beschwerdeführer Aufwendungen in der Höhe von EUR 1.326,40 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Mit Bescheid vom 20. Juni 1991 wurde der Beschwerdeführer zur Einkommensteuer 1989 veranlagt. Dabei wurden negative Einkünfte von ca. 350.000 S aus der Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft berücksichtigt; dieser

Verlustanteil ergab sich aus dem an die Mitunternehmerschaft gerichteten Feststellungsbescheid iSd § 188 BAO. Mit Bescheid vom 20. Juni 1991 wurde der Beschwerdeführer zur Einkommensteuer 1989 veranlagt. Dabei wurden negative Einkünfte von ca. 350.000 S aus der Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft berücksichtigt; dieser Verlustanteil ergab sich aus dem an die Mitunternehmerschaft gerichteten Feststellungsbescheid iSd Paragraph 188, BAO.

Aufgrund einer bei der Mitunternehmerschaft in der Folge durchgeführten Betriebsprüfung für den Zeitraum 1989 bis 1991 erließ das Finanzamt am 10. Februar 1997 einen geänderten "Bescheid" betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für 1989. Dagegen wurde die Berufung vom 17. April 1997 erhoben.

Aufgrund des neuen "Feststellungsbescheides" erließ das Finanzamt am 14. Mai 1997 einen gemäß § 295 BAO geänderten Einkommensteuerbescheid 1989, welcher noch im Jahr 1997, einen Monat nach Zustellung, in Rechtskraft erwuchs. Aufgrund des neuen "Feststellungsbescheides" erließ das Finanzamt am 14. Mai 1997 einen gemäß Paragraph 295, BAO geänderten Einkommensteuerbescheid 1989, welcher noch im Jahr 1997, einen Monat nach Zustellung, in Rechtskraft erwuchs.

Zur Erledigung der Berufung vom 17. April 1997 gegen den "Feststellungsbescheid" erließ die Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland die als Berufungsentscheidung intendierte Erledigung vom 28. Oktober 2002, gegen welche die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof vom 12. Dezember 2002 erhoben wurde. Der Gerichtshof wies die Beschwerde mit Beschluss vom 27. Februar 2008, 2002/13/0224, als unzulässig zurück.

In der Folge wies das Finanzamt die gegen den "Feststellungsbescheid" gerichtete Berufung vom 17. April 1997 mit Bescheid vom 7. Mai 2008 als unzulässig zurück, weil die bekämpfte Erledigung kein Bescheid sei. Es seien nämlich nicht alle ehemaligen Gesellschafter benannt worden.

Mit Schriftsatz vom 13. August 2008 stellte der Beschwerdeführer einen Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gemäß § 308 BAO, und zwar betreffend folgender (versäumter) Fristen: Frist für die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 1989; Frist für einen Antrag auf Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 1989 gemäß § 299 BAO; Frist für die Einbringung eines Wiederaufnahmeantrages gemäß § 303 Abs. 1 BAO hinsichtlich des Einkommensteuerverfahrens 1989, Frist für die Berufung gegen Aussetzungszinsen, Frist für einen Antrag auf Aufhebung des Aussetzungszinsenbescheides gemäß § 299 BAO und Frist betreffend ein Nachsichtsverfahren. Zugleich beantragte der Beschwerdeführer die Wiedereinsetzung der Wiedereinsetzungsfrist. Mit Schriftsatz vom 13. August 2008 stellte der Beschwerdeführer einen Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gemäß Paragraph 308, BAO, und zwar betreffend folgender (versäumter) Fristen: Frist für die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 1989; Frist für einen Antrag auf Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 1989 gemäß Paragraph 299, BAO; Frist für die Einbringung eines Wiederaufnahmeantrages gemäß Paragraph 303, Absatz eins, BAO hinsichtlich des Einkommensteuerverfahrens 1989, Frist für die Berufung gegen Aussetzungszinsen, Frist für einen Antrag auf Aufhebung des Aussetzungszinsenbescheides gemäß Paragraph 299, BAO und Frist betreffend ein Nachsichtsverfahren. Zugleich beantragte der Beschwerdeführer die Wiedereinsetzung der Wiedereinsetzungsfrist.

Begründend führte der Beschwerdeführer aus, dass der im Gefolge der Betriebsprüfung ergangene Feststellungsbescheid iSd § 188 BAO ein Nichtbescheid sei, was elf Jahre lang nicht erkannt worden sei. Darin liege ein unvorhersehbares und unabwendbares Ereignis im Sinn des § 308 BAO. Dies gelte insbesondere für einen nur mittelbar am Betriebsprüfungs- und Berufungsverfahren beteiligten Abgabepflichtigen. Begründend führte der Beschwerdeführer aus, dass der im Gefolge der Betriebsprüfung ergangene Feststellungsbescheid iSd Paragraph 188, BAO ein Nichtbescheid sei, was elf Jahre lang nicht erkannt worden sei. Darin liege ein unvorhersehbares und unabwendbares Ereignis im Sinn des Paragraph 308, BAO. Dies gelte insbesondere für einen nur mittelbar am Betriebsprüfungs- und Berufungsverfahren beteiligten Abgabepflichtigen.

Gemäß § 252 Abs. 1 BAO hätte der rechtswidrige Einkommensteuerbescheid 1989 aus dem Jahre 1997 nicht mit der Begründung angefochten werden können, dass die im Feststellungsbescheid 1989 getroffenen Entscheidungen unzutreffend seien. Die Anfechtung sei zumindest solange nicht möglich gewesen, als nicht erkannt worden sei, dass ein "Nichtbescheid" vorliege. Der Beschwerdeführer habe erst durch Zustellung des Zurückweisungsbescheides des Finanzamtes vom 7. Mai 2008 davon Kenntnis erlangt. Gemäß Paragraph 252, Absatz eins, BAO hätte der rechtswidrige Einkommensteuerbescheid 1989 aus dem Jahre 1997 nicht mit der Begründung angefochten werden können, dass die

im Feststellungsbescheid 1989 getroffenen Entscheidungen unzutreffend seien. Die Anfechtung sei zumindest solange nicht möglich gewesen, als nicht erkannt worden sei, dass ein "Nichtbescheid" vorliege. Der Beschwerdeführer habe erst durch Zustellung des Zurückweisungsbescheides des Finanzamtes vom 7. Mai 2008 davon Kenntnis erlangt.

Den Beschwerdeführer treffe keinerlei Verschulden, weder an der Erlassung eines Nichtbescheides, noch an der Erlassung eines abgeleiteten rechtswidrigen Einkommensteuerbescheides noch an dem jahrelangen Nichterkennen.

Da seit der Zustellung des Zurückweisungsbescheides des Finanzamtes am 14. Mai 2008 - dies sei der Zeitpunkt des Aufhörens des Hindernisses gemäß § 308 Abs. 3 BAO - noch keine drei Monate vergangen seien, sei die Wiedereinsetzungsfrist jedenfalls gewahrt. Tatsächlich habe der Beschwerdeführer sogar noch etwas später, nämlich erst mit der schriftlichen Verständigung über die erfolgte Zurückweisung, Kenntnis von den betreffenden Umständen erlangt. Da seit der Zustellung des Zurückweisungsbescheides des Finanzamtes am 14. Mai 2008 - dies sei der Zeitpunkt des Aufhörens des Hindernisses gemäß Paragraph 308, Absatz 3, BAO - noch keine drei Monate vergangen seien, sei die Wiedereinsetzungsfrist jedenfalls gewahrt. Tatsächlich habe der Beschwerdeführer sogar noch etwas später, nämlich erst mit der schriftlichen Verständigung über die erfolgte Zurückweisung, Kenntnis von den betreffenden Umständen erlangt.

Vorsorglich beantrage der Beschwerdeführer auch die Wiedereinsetzung der Wiedereinsetzungsfrist gemäß § 309 BAO, weil eine Fristenberechnung gemäß § 309 BAO in Verbindung mit der versäumten Wiederaufnahmefrist gemäß § 304 BAO ergeben könnte, dass bereits im Jahr 2002 die Wiederaufnahmefrist abgelaufen sei, was zu einem Ablauf der daran anschließenden Wiedereinsetzungsfrist im Jahr 2007 führen würde. Vorsorglich beantrage der Beschwerdeführer auch die Wiedereinsetzung der Wiedereinsetzungsfrist gemäß Paragraph 309, BAO, weil eine Fristenberechnung gemäß Paragraph 309, BAO in Verbindung mit der versäumten Wiederaufnahmefrist gemäß Paragraph 304, BAO ergeben könnte, dass bereits im Jahr 2002 die Wiederaufnahmefrist abgelaufen sei, was zu einem Ablauf der daran anschließenden Wiedereinsetzungsfrist im Jahr 2007 führen würde.

Mit Bescheid vom 23. September 2008 wies das Finanzamt den Wiedereinsetzungsantrag betreffend die Frist für die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 1989, die Frist für einen Antrag auf Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 1989 nach § 299 BAO und die Frist für den Antrag auf Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens 1989 sowie die auf die Aussetzungszinsen und die Nachsicht bezogenen Wiederaufnahmebegehren ab. Der Antrag auf Wiedereinsetzung in die Wiedereinsetzungsfrist des § 309 BAO blieb unerledigt. Mit Bescheid vom 23. September 2008 wies das Finanzamt den Wiedereinsetzungsantrag betreffend die Frist für die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 1989, die Frist für einen Antrag auf Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 1989 nach Paragraph 299, BAO und die Frist für den Antrag auf Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens 1989 sowie die auf die Aussetzungszinsen und die Nachsicht bezogenen Wiederaufnahmebegehren ab. Der Antrag auf Wiedereinsetzung in die Wiedereinsetzungsfrist des Paragraph 309, BAO blieb unerledigt.

Zur Begründung seines Abweisungsbescheides führte das Finanzamt aus, dass der "vermeintliche Feststellungsbescheid" für das Jahr 1989 ursprünglich als Bescheid und nicht als Nichtbescheid beurteilt worden sei, sei das Ergebnis eines Rechtsirrtums. Ein Rechtsirrtum stelle aber keinen Wiedereinsetzungsgrund dar.

In der Berufung gegen den Abweisungsbescheid führte der Beschwerdeführer aus, er sei keinem Rechtsirrtum unterlegen. Es gehe nicht um einen Rechtsirrtum, wenn die Finanzverwaltung einen Nichtbescheid erlasse und dies jahrelang nicht erkannt worden sei.

Das Unterbleiben des Erkennens, dass ein Nichtbescheid vorgelegen sei, sei für den Beschwerdeführer ein unvorhersehbares und unabwendbares Ereignis iSd § 308 BAO. Das Unterbleiben des Erkennens, dass ein Nichtbescheid vorgelegen sei, sei für den Beschwerdeführer ein unvorhersehbares und unabwendbares Ereignis iSd Paragraph 308, BAO.

In der mündlichen Berufungsverhandlung wandte der Beschwerdeführer ein, die "Tatsache, ob ein Bescheid existiere oder nicht", sei kein Rechtsproblem; es gehe also nicht um einen Rechtsirrtum.

Das Finanzamt wandte in der Berufungsverhandlung ein, es sei ungeklärt, ob der Beschwerdeführer von der Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof vom 12. Dezember 2002, die schließlich mit Beschluss des Gerichtshofes vom 27. Februar 2008, 2002/13/0225, zurückgewiesen worden sei, gewusst habe. Sollte es zutreffen, dass der

Beschwerdeführer von der VwGH-Beschwerde und ihrem detaillierten Inhalt Kenntnis gehabt habe, wären die Wiedereinsetzungsanträge verspätet.

Die mündliche Berufungsverhandlung wurde zur Klärung der Frage, ob der Beschwerdeführer vom Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof Kenntnis erlangt habe und wann ihm der detaillierte Inhalt der Beschwerde zugegangen sei, vertagt.

In einer Vorhaltsbeantwortung führte der Beschwerdeführer aus, dass ihm der detaillierte Inhalt der VwGH-Beschwerde vor der mündlichen Berufungsverhandlung im gegenständlichen Verfahren nicht zur Kenntnis gebracht worden sei. Er habe weder den Inhalt der Beschwerdeschrift gekannt noch von dem Umstand gewusst, dass er als Beschwerdeführer in Frage komme.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung als unbegründet ab. Mangelnde Rechtskenntnis und Rechtsirrtum seien nicht als unvorhergesehene oder unabwendbare Ereignisse iSd § 308 BAO zu werten. Sie könnten daher nicht zu einer Wiedereinsetzung in den vorigen Stand führen. Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung als unbegründet ab. Mangelnde Rechtskenntnis und Rechtsirrtum seien nicht als unvorhergesehene oder unabwendbare Ereignisse iSd Paragraph 308, BAO zu werten. Sie könnten daher nicht zu einer Wiedereinsetzung in den vorigen Stand führen.

Mit Beschluss des Verwaltungsgerichtshofes vom 27. Februar 2008, 2002/13/0224, sei ausgesprochen worden, dass Feststellungen von Einkünften gemäß § 188 BAO an alle Personen adressiert sein müssten, denen gegenüber sie gemäß § 191 Abs. 3 lit. b BAO wirken sollten. Die Bestätigung des erstinstanzlichen Feststellungsbescheides 1989 durch die Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland habe zur Folge gehabt, dass auch diese Berufungsbehörde keinen Bescheid erlassen habe und deswegen die dagegen erhobene Beschwerde nicht zulässig gewesen sei. Der Irrtum über die Bescheidqualität des Feststellungsbescheides iSd § 188 BAO sei aber als Rechtsirrtum und daher nicht als unvorhergesehenes oder unabwendbares Ereignis zu werten. Mit Beschluss des Verwaltungsgerichtshofes vom 27. Februar 2008, 2002/13/0224, sei ausgesprochen worden, dass Feststellungen von Einkünften gemäß Paragraph 188, BAO an alle Personen adressiert sein müssten, denen gegenüber sie gemäß Paragraph 191, Absatz 3, Litera b, BAO wirken sollten. Die Bestätigung des erstinstanzlichen Feststellungsbescheides 1989 durch die Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland habe zur Folge gehabt, dass auch diese Berufungsbehörde keinen Bescheid erlassen habe und deswegen die dagegen erhobene Beschwerde nicht zulässig gewesen sei. Der Irrtum über die Bescheidqualität des Feststellungsbescheides iSd Paragraph 188, BAO sei aber als Rechtsirrtum und daher nicht als unvorhergesehenes oder unabwendbares Ereignis zu werten.

Der Beschwerdeführer habe vorgebracht, dass sich der Einkommensteuerbescheid 1989 gemäß § 295 BAO von einem "Nichtbescheid" ableite; dieses Ereignis sei bei aller Aufmerksamkeit und Vorsicht nicht zu erwarten gewesen. Dem entgegne die belangte Behörde, dass es bei einem Rechtsirrtum im Wesentlichen nicht darauf ankomme, ob die Rechtsmeinung des Wiedereinsetzungswerbers zu erwarten gewesen sei. Liege - wie im gegenständlichen Verfahren - ein Rechtsirrtum vor, dann sei die Wiedereinsetzung in den vorigen Stand eben nicht das zum Ziel führende Rechtsinstrument. Der Beschwerdeführer habe vorgebracht, dass sich der Einkommensteuerbescheid 1989 gemäß Paragraph 295, BAO von einem "Nichtbescheid" ableite; dieses Ereignis sei bei aller Aufmerksamkeit und Vorsicht nicht zu erwarten gewesen. Dem entgegne die belangte Behörde, dass es bei einem Rechtsirrtum im Wesentlichen nicht darauf ankomme, ob die Rechtsmeinung des Wiedereinsetzungswerbers zu erwarten gewesen sei. Liege - wie im gegenständlichen Verfahren - ein Rechtsirrtum vor, dann sei die Wiedereinsetzung in den vorigen Stand eben nicht das zum Ziel führende Rechtsinstrument.

Wenn der Beschwerdeführer meine, an der Erlassung des Nichtbescheides, der der Grundlagenbescheid für den abgeleiteten Einkommensteuerbescheid 1989 gewesen sei, und an der Erlassung des Einkommensteuerbescheides treffe ihn keinerlei Verschulden, sei zu erwidern, dass die Erlassung des Grundlagenbescheides auf Grund der Angaben und Daten der Feststellungserklärung erfolgt sei. Wenn sich nun zwischen Einbringung der Feststellungserklärung und Erlassung des Grundlagenbescheides herausstelle, dass die Bescheidadressaten auf Grund verschiedener Umstände eine Änderung erfahren hätten, dann wären die Beteiligten angehalten, diese Umstände der steuerlichen Vertretung des Feststellungsverfahrens bekannt zu geben. Geschehe dies nicht, dann sei der Grundlagenbescheid nicht rechtswirksam. In der Erklärung über die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften sei eine beträchtliche Anzahl von Bescheidadressaten angeführt worden. Das Finanzamt sei von der Annahme ausgegangen,

dass die 964 Beteiligten auch taugliche Bescheidadressaten darstellten. Dass der Feststellungsbescheid keine Rechtswirkungen entfaltet habe, insbesondere weil ein Teil der Bescheidadressaten bereits verstorben gewesen sei, habe der Verwaltungsgerichtshof sodann mit Beschluss vom 27. Februar 2008 festgestellt.

Zum Einwand des Finanzamtes, der Wiedereinsetzungsantrag sei verspätet, weil der Beschwerdeführer bereits mit Einbringung der VwGH-Beschwerde vom 12. Dezember 2002 den detaillierten Inhalt dieser Beschwerde gekannt habe, stelle die belangte Behörde fest, der Beschwerdeführer habe durch die Vorlage mehrerer Beweismittel dargetan, dass er zwar vom Einbringen einer Beschwerde Kenntnis erlangt, jedoch deren genauen Inhalt nicht erfahren habe. Erst mit der Zustellung des Zurückweisungsbescheides des Finanzamtes vom 7. Mai 2008, mit dem über die Berufung gegen den Grundlagenbescheid 1989 entschieden worden sei, habe der Beschwerdeführer bemerkt, dass der vermeintliche Grundlagenbescheid ein "rechtliches Nullum" sei, und sodann einen Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gestellt. "Somit ist der Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand, was dessen Rechtzeitigkeit betrifft, als fristgerecht eingebracht anzusehen."

In der Berufungsverhandlung habe der Beschwerdeführer ausgeführt, dass die "Tatsache, ob ein Bescheid existiere", kein Rechtsproblem sei. Diesem Vorbringen könne die belangte Behörde nichts abgewinnen. Ob einer behördlichen Erledigung Bescheidcharakter zukomme, sei nach §§ 92 ff BAO zu prüfen. Damit gehe es sehr wohl um eine rechtliche Beurteilung des Feststellungsbescheides. In der Berufungsverhandlung habe der Beschwerdeführer ausgeführt, dass die "Tatsache, ob ein Bescheid existiere", kein Rechtsproblem sei. Diesem Vorbringen könne die belangte Behörde nichts abgewinnen. Ob einer behördlichen Erledigung Bescheidcharakter zukomme, sei nach Paragraphen 92, ff BAO zu prüfen. Damit gehe es sehr wohl um eine rechtliche Beurteilung des Feststellungsbescheides.

In der Berufungsverhandlung sei vom Beschwerdeführer auch vorgebracht worden, im gegenständlichen Fall sei die Unkenntnis über eine Nichtzustellung vorgelegen. Dem erwidere die belangte Behörde, es liege zwar ein Irrtum über die rechtliche Eigenschaft einer behördlichen Erledigung vor. Dass diese Erledigung nicht zugestellt worden sei, entspreche hingegen nicht der Aktenlage.

Auf die Einwendungen des Beschwerdeführers, der Verwaltungsgerichtshof habe in seinem Beschluss vom 27. Februar 2008, 2002/13/0224, nicht beurteilt, ob die weiteren 963 Rechtsträger beschwerdelegitimiert gewesen seien und die Vertreterin vor dem Verwaltungsgerichtshof mit oder ohne Vertretungsvollmacht aufgetreten sei, sodass die VwGH-Beschwerde dem Beschwerdeführer allenfalls nicht zurechenbar sei, entgegne die belangte Behörde, dass dieses Vorbringen für das gegenständliche Wiedereinsetzungsverfahren nicht entscheidungsrelevant sei.

Zusammenfassend halte die belangte Behörde fest, dass der Irrtum über den rechtlichen Charakter des Feststellungsbescheides nicht als ein unvorhergesehenes oder unabwendbares Ereignis zu beurteilen sei, sodass das Finanzamt zu Recht die Voraussetzungen für eine Bewilligung der Wiedereinsetzung in den vorigen Stand als nicht gegeben erachtet habe.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die Beschwerde. Der Beschwerdeführer erachtet sich im Recht verletzt, dass ihm die Wiedereinsetzung in den vorigen Stand für die Anfechtung der rechtswidrigen Einkommensteuernachforderung 1989 verwehrt worden ist. Nicht vom Beschwerdepunkt umfasst sind sohin die Verfahren betreffend Aussetzungszinsen und Nachsicht.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die Beschwerde erwogen:

1. Frist für die Einbringung der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 1989, Frist für den Antrag auf Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 1989 nach § 299 BAO: 1. Frist für die Einbringung der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 1989, Frist für den Antrag auf Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 1989 nach Paragraph 299, BAO:

§ 309 BAO lautet: Paragraph 309, BAO lautet:

"Nach Ablauf von fünf Jahren, vom Ende der versäumten Frist an gerechnet, ist ein Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand nicht mehr zulässig."

Im gegenständlichen Fall steht fest, dass die Frist für die Einbringung einer Berufung gegen den am 14. Mai 1997 erlassenen Einkommensteuerbescheid 1989 jedenfalls noch im Jahr 1997 und die Frist für einen Antrag nach § 299 BAO jedenfalls noch im Jahr 1998 abgelaufen ist. Im gegenständlichen Fall steht fest, dass die Frist für die Einbringung einer Berufung gegen den am 14. Mai 1997 erlassenen Einkommensteuerbescheid 1989 jedenfalls noch

im Jahr 1997 und die Frist für einen Antrag nach Paragraph 299, BAO jedenfalls noch im Jahr 1998 abgelaufen ist.

Bei Einreichung des Wiedereinsetzungsantrages am 13. August 2008 war somit die Frist von fünf Jahren des§ 309 BAO schon verstrichen.Bei Einreichung des Wiedereinsetzungsantrages am 13. August 2008 war somit die Frist von fünf Jahren des Paragraph 309, BAO schon verstrichen.

Bereits daraus ergibt sich, dass der Beschwerdeführer nicht dadurch in seinen Rechten verletzt worden ist, dass die belangte Behörde dem Wiedereinsetzungsantrag, soweit er die Frist für die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 1989 und die Frist für einen Antrag auf Aufhebung des Einkommensteuerbescheides nach § 299 BAO betrifft, im Instanzenzug keine Folge gegeben hat (vgl. hiezuRitz, BAO4, § 309 Tz 2).Bereits daraus ergibt sich, dass der Beschwerdeführer nicht dadurch in seinen Rechten verletzt worden ist, dass die belangte Behörde dem Wiedereinsetzungsantrag, soweit er die Frist für die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 1989 und die Frist für einen Antrag auf Aufhebung des Einkommensteuerbescheides nach Paragraph 299, BAO betrifft, im Instanzenzug keine Folge gegeben hat vergleiche , hiezu Ritz, BAO4, Paragraph 309, Tz 2).

2. Frist für einen Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens nach § 303 BAO: 2. Frist für einen Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens nach Paragraph 303, BAO:

2.1. Frist des § 309 BAO: 2.1. Frist des Paragraph 309, BAO:

Gemäß § 304 BAO ist nach Eintritt der Verjährung eine Wiederaufnahme des Verfahrens ausgeschlossen, sofern ihr nicht ein Antrag gemäß § 303 Abs. 1 BAO zugrunde liegt, derGemäß Paragraph 304, BAO ist nach Eintritt der Verjährung eine Wiederaufnahme des Verfahrens ausgeschlossen, sofern ihr nicht ein Antrag gemäß Paragraph 303, Absatz eins, BAO zugrunde liegt, der

innerhalb des Zeitraumes, bis zu dessen Ablauf die Wiederaufnahme von Amts wegen unter der Annahme einer Verjährungsfrist (§§ 207 bis 209 Abs. 2 BAO) von sieben Jahren zulässig wäre (lit. a), oder vor dem Ablauf einer Frist von fünf Jahren nach Eintritt der Rechtskraft des das Verfahren abschließenden Bescheides (lit. b) eingebracht worden ist.innerhalb des Zeitraumes, bis zu dessen Ablauf die Wiederaufnahme von Amts wegen unter der Annahme einer Verjährungsfrist (Paragraphen 207 bis 209 Absatz 2, BAO) von sieben Jahren zulässig wäre (Litera a,), oder vor dem Ablauf einer Frist von fünf Jahren nach Eintritt der Rechtskraft des das Verfahren abschließenden Bescheides (Litera b,) eingebracht worden ist.

Der Wiederaufnahmeantrag ist somit vor Eintritt der Verjährung zulässig sowie in den in § 304 lit. a und lit. b BAO genannten Fällen, also insbesondere dann, wenn der Antrag innerhalb des Zeitraumes eingebracht wird, bis zu dessen Ablauf die Wiederaufnahme von Amts wegen unter Annahme einer Verjährungsfrist von sieben Jahren zulässig wäre.Der Wiederaufnahmeantrag ist somit vor Eintritt der Verjährung zulässig sowie in den in Paragraph 304, Litera a und Litera b, BAO genannten Fällen, also insbesondere dann, wenn der Antrag innerhalb des Zeitraumes eingebracht wird, bis zu dessen Ablauf die Wiederaufnahme von Amts wegen unter Annahme einer Verjährungsfrist von sieben Jahren zulässig wäre.

Den Sachverhaltsfeststellungen des angefochtenen Bescheides sind die Umstände, aufgrund derer im gegenständlichen Fall der Eintritt der Verjährung beurteilt werden könnte, nicht zu entnehmen.

Gemäß § 209 Abs. 3 BAO idF vor dem StRefG 2005, BGBl. I Nr. 57/2004, ist das Recht auf Festsetzung einer Abgabe spätestens fünfzehn Jahre nach Entstehung des Abgabenanspruchs (§ 4 BAO) verjährt. Die Frist für die so genannte absolute Verjährung in § 209 Abs. 3 BAO ist mit StRefG 2005, BGBl. I Nr. 57/2004, von fünfzehn auf zehn Jahre verkürzt worden. Gemäß § 323 Abs. 16 BAO ist § 209 Abs. 3 BAO idF BGBl. I. Nr. 57/2004 mit dem 1. Jänner 2005, für Nachforderungen bzw. Gutschriften als Folge einer Außenprüfung, wenn der Beginn der Amtshandlung vor dem 1. Jänner 2005 gelegen ist, mit 1. Jänner 2006 in Kraft getreten.Gemäß Paragraph 209, Absatz 3, BAO in der Fassung vor dem StRefG 2005, Bundesgesetzblatt Teil eins, Nr. 57 aus 2004,, ist das Recht auf Festsetzung einer Abgabe spätestens fünfzehn Jahre nach Entstehung des Abgabenanspruchs (Paragraph 4, BAO) verjährt. Die Frist für die so genannte absolute Verjährung in Paragraph 209, Absatz 3, BAO ist mit StRefG 2005, Bundesgesetzblatt Teil eins, Nr. 57 aus 2004,, von fünfzehn auf zehn Jahre verkürzt worden. Gemäß Paragraph 323, Absatz 16, BAO ist Paragraph 209, Absatz 3, BAO in der Fassung Bundesgesetzblatt römisch eins. Nr. 57 aus 2004, mit dem 1. Jänner 2005, für Nachforderungen bzw. Gutschriften als Folge einer Außenprüfung, wenn der Beginn der Amtshandlung vor dem 1. Jänner 2005 gelegen ist, mit 1. Jänner 2006 in Kraft getreten.

Der Abgabensanspruch der veranlagten Einkommensteuer entsteht nach § 4 Abs. 2 lit. a Z 2 BAO mit Ablauf des Kalenderjahres, für das die Veranlagung vorgenommen wird. Der Abgabensanspruch der veranlagten Einkommensteuer entsteht nach Paragraph 4, Absatz 2, Litera a, Ziffer 2, BAO mit Ablauf des Kalenderjahres, für das die Veranlagung vorgenommen wird.

Hinsichtlich der Einkommensteuer 1989 ist seinerzeit die absolute Verjährung erst mit Ablauf des Jahres 2004 eingetreten. Im gegenständlichen Fall ist mangels entsprechender Sachverhaltsfeststellungen im angefochtenen Bescheid somit nicht auszuschließen, dass ein Wiederaufnahmeantrag nach § 303 Abs. 1 BAO bis zum Ende des Jahres 2004 zulässig gewesen ist, sodass bei Einbringung des gegenständlichen Wiedereinsetzungsantrages im August 2008 die Fünfjahresfrist des § 309 BAO noch nicht verstrichen gewesen wäre. Hinsichtlich der Einkommensteuer 1989 ist seinerzeit die absolute Verjährung erst mit Ablauf des Jahres 2004 eingetreten. Im gegenständlichen Fall ist mangels entsprechender Sachverhaltsfeststellungen im angefochtenen Bescheid somit nicht auszuschließen, dass ein Wiederaufnahmeantrag nach Paragraph 303, Absatz eins, BAO bis zum Ende des Jahres 2004 zulässig gewesen ist, sodass bei Einbringung des gegenständlichen Wiedereinsetzungsantrages im August 2008 die Fünfjahresfrist des Paragraph 309, BAO noch nicht verstrichen gewesen wäre.

2.2. Zum Wiedereinsetzungsantrag:

Aus dem Wesen der einheitlichen Feststellung nach § 188 BAO ergibt sich (jedenfalls für die Rechtslage vor BGBl. I Nr. 99/2006) die gänzliche Unwirksamkeit eines Feststellungsbescheides, wenn er auch nur einem der Beteiligten gegenüber nicht wirksam sein kann, zB wenn ein Verstorbener als Beteiligter bezeichnet wurde (vgl. Ritz, BAO, 3. Auflage, Wien 2005, § 188 Tz 21, unter Hinweis u.a. auf die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 21. Februar 1984, 82/14/0165, und vom 27. Juni 1991, 91/13/0002). Aus dem Wesen der einheitlichen Feststellung nach Paragraph 188, BAO ergibt sich (jedenfalls für die Rechtslage vor Bundesgesetzblatt Teil eins, Nr. 99 aus 2006,) die gänzliche Unwirksamkeit eines Feststellungsbescheides, wenn er auch nur einem der Beteiligten gegenüber nicht wirksam sein kann, zB wenn ein Verstorbener als Beteiligter bezeichnet wurde vergleiche , Ritz, BAO, 3. Auflage, Wien 2005, Paragraph 188, Tz 21, unter Hinweis u.a. auf die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 21. Februar 1984, 82/14/0165, und vom 27. Juni 1991, 91/13/0002).

Der Beschwerdeführer hat den Wiederaufnahmeantrag damit begründet, es hätten ihm die Informationen darüber gefehlt, dass die nach der Betriebsprüfung im Jahr 1997 vom Finanzamt erlassene Erledigung, die ein geänderter Feststellungsbescheid 1989 hätte sein sollen, tatsächlich kein Bescheid, sondern ein Nichtbescheid gewesen sei. Darin sei ein unvorhergesehenes oder unabwendbares Ereignis iSd § 308 BAO zu erblicken. Dieses Ereignis habe u. a. dazu geführt, dass der Beschwerdeführer nicht rechtzeitig die Wiederaufnahme nach § 303 Abs. 1 BAO beantragt habe. Der Beschwerdeführer hat den Wiederaufnahmeantrag damit begründet, es hätten ihm die Informationen darüber gefehlt, dass die nach der Betriebsprüfung im Jahr 1997 vom Finanzamt erlassene Erledigung, die ein geänderter Feststellungsbescheid 1989 hätte sein sollen, tatsächlich kein Bescheid, sondern ein Nichtbescheid gewesen sei. Darin sei ein unvorhergesehenes oder unabwendbares Ereignis iSd Paragraph 308, BAO zu erblicken. Dieses Ereignis habe u. a. dazu geführt, dass der Beschwerdeführer nicht rechtzeitig die Wiederaufnahme nach Paragraph 303, Absatz eins, BAO beantragt habe.

Bei verständiger Würdigung des Wiedereinsetzungsantrages betrifft dieser als Wiedereinsetzungsgrund geltend gemachte Mangel an Information nicht die unstrittige Rechtsfrage, unter welchen Voraussetzungen Feststellungsbescheide iSd § 188 BAO wirksam erlassen sind. Er betrifft vielmehr das Fehlen einer Information darüber, dass es im konkreten Einzelfall tatsächlich zu Fehlern in der Benennung jener Personen gekommen ist, die im Feststellungsbescheid hätten aufscheinen müssen. Im Wesentlichen geht es also um das (behauptete) Fehlen der Kenntnis darüber, dass zum Teil andere Personen die (ehemaligen) Gesellschafter gewesen sind als jene, die in der als Feststellungsbescheid iSd § 188 BAO intendierten Erledigung aufscheinen. Bei verständiger Würdigung des Wiedereinsetzungsantrages betrifft dieser als Wiedereinsetzungsgrund geltend gemachte Mangel an Information nicht die unstrittige Rechtsfrage, unter welchen Voraussetzungen Feststellungsbescheide iSd Paragraph 188, BAO wirksam erlassen sind. Er betrifft vielmehr das Fehlen einer Information darüber, dass es im konkreten Einzelfall tatsächlich zu Fehlern in der Benennung jener Personen gekommen ist, die im Feststellungsbescheid hätten aufscheinen müssen. Im Wesentlichen geht es also um das (behauptete) Fehlen der Kenntnis darüber, dass zum Teil andere Personen die (ehemaligen) Gesellschafter gewesen sind als jene, die in der als Feststellungsbescheid iSd Paragraph 188, BAO intendierten Erledigung aufscheinen.

Ob bei diesem Verständnis des Wiedereinsetzungsvorbringens des Beschwerdeführers die Voraussetzungen für die Bewilligung der Wiedereinsetzung iSd § 308 BAO im gegenständlichen Fall erfüllt sind, hätte die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid prüfen müssen. Die Begründung des angefochtenen Bescheides enthält keine Auseinandersetzung mit der Frage, ob im gegenständlichen Fall das Fehlen von Informationen über tatsächliche Umstände betreffend die im Feststellungsbescheid anzuführenden (ehemaligen) Gesellschafter ein unvorhergesehenes oder unabwendbares Ereignis iSd § 308 BAO darstellt und ob gegebenenfalls auch die anderen Voraussetzungen einer Wiedereinsetzung erfüllt sind. Daraus ergibt sich, dass der angefochtene Bescheid wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften der Aufhebung anheimfällt. Ob bei diesem Verständnis des Wiedereinsetzungsvorbringens des Beschwerdeführers die Voraussetzungen für die Bewilligung der Wiedereinsetzung iSd Paragraph 308, BAO im gegenständlichen Fall erfüllt sind, hätte die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid prüfen müssen. Die Begründung des angefochtenen Bescheides enthält keine Auseinandersetzung mit der Frage, ob im gegenständlichen Fall das Fehlen von Informationen über tatsächliche Umstände betreffend die im Feststellungsbescheid anzuführenden (ehemaligen) Gesellschafter ein unvorhergesehenes oder unabwendbares Ereignis iSd Paragraph 308, BAO darstellt und ob gegebenenfalls auch die anderen Voraussetzungen einer Wiedereinsetzung erfüllt sind. Daraus ergibt sich, dass der angefochtene Bescheid wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften der Aufhebung anheimfällt.

Der Verwaltungsgerichtshof hat im Erkenntnis vom 22. Dezember 2011, 2009/15/0153, ausgesprochen, das Verfahren nach § 188 BAO stelle sich als Bündelung eines Ausschnittes der Einkommensteuerverfahren aller Beteiligten dar. Damit werde die Person, welche im Feststellungsverfahren dem Finanzamt gegenüber für die Personenvereinigung auftrete, für die Gesellschafter der Personenvereinigung (im Hinblick auf diesen Ausschnitt ihres Einkommensteuerverfahrens) tätig. Solcherart sei die Kenntnis des im Feststellungsverfahren agierenden Vertreters auch den Beteiligten (hinsichtlich ihrer Einkommensteuerverfahren) zuzurechnen. Weil aber der im Feststellungsverfahren nach § 188 BAO agierende Vertreter einer Gesellschaft schon geraume Zeit gewusst habe, dass im Feststellungsbescheid Einkünfte zum Teil an bereits verstorbene Personen zugerechnet worden seien, sodass dieser nach der anzuwendenden Rechtslage unwirksam gewesen sei, habe der auf die sachverhaltsmäßigen Voraussetzungen der Unwirksamkeit des Feststellungsbescheides gestützte Antrag des Beteiligten auf Wiederaufnahme seines Einkommensteuerverfahrens als verspätet beurteilt werden müssen. Der Verwaltungsgerichtshof hat im Erkenntnis vom 22. Dezember 2011, 2009/15/0153, ausgesprochen, das Verfahren nach Paragraph 188, BAO stelle sich als Bündelung eines Ausschnittes der Einkommensteuerverfahren aller Beteiligten dar. Damit werde die Person, welche im Feststellungsverfahren dem Finanzamt gegenüber für die Personenvereinigung auftrete, für die Gesellschafter der Personenvereinigung (im Hinblick auf diesen Ausschnitt ihres Einkommensteuerverfahrens) tätig. Solcherart sei die Kenntnis des im Feststellungsverfahren agierenden Vertreters auch den Beteiligten (hinsichtlich ihrer Einkommensteuerverfahren) zuzurechnen. Weil aber der im Feststellungsverfahren nach Paragraph 188, BAO agierende Vertreter einer Gesellschaft schon geraume Zeit gewusst habe, dass im Feststellungsbescheid Einkünfte zum Teil an bereits verstorbene Personen zugerechnet worden seien, sodass dieser nach der anzuwendenden Rechtslage unwirksam gewesen sei, habe der auf die sachverhaltsmäßigen Voraussetzungen der Unwirksamkeit des Feststellungsbescheides gestützte Antrag des Beteiligten auf Wiederaufnahme seines Einkommensteuerverfahrens als verspätet beurteilt werden müssen.

Ab welchem Zeitpunkt der Beschwerdeführer im gegenständlichen Fall Kenntnis von den sachverhaltsmäßigen Voraussetzungen der Unwirksamkeit des Feststellungsbescheides erlangt hat, ist Teil der Sachverhaltsfeststellung, welche der belangten Behörde obliegt (vgl. zu Wiederaufnahmeanträgen anderer Beteiligter an der Mitunternehmerschaft, an welcher auch der Beschwerdeführer beteiligt gewesen ist, auch die Entscheidungen der belangten Behörde vom 29. Jänner 2009, RV/0517-S/08, vom 9. April 2009, RV/3537-W/08, und vom 14. Juli 2011, RV/2870-W/08). Ab welchem Zeitpunkt der Beschwerdeführer im gegenständlichen Fall Kenntnis von den sachverhaltsmäßigen Voraussetzungen der Unwirksamkeit des Feststellungsbescheides erlangt hat, ist Teil der Sachverhaltsfeststellung, welche der belangten Behörde obliegt vergleiche , zu Wiederaufnahmeanträgen anderer Beteiligter an der Mitunternehmerschaft, an welcher auch der Beschwerdeführer beteiligt gewesen ist, auch die Entscheidungen der belangten Behörde vom 29. Jänner 2009, RV/0517-S/08, vom 9. April 2009, RV/3537-W/08, und vom 14. Juli 2011, RV/2870-W/08).

Soweit der angefochtene Bescheid Aussetzungszinsen und Abgabennachsicht betrifft, ist er vom Beschwerdepunkt

nicht erfasst. Diesbezüglich enthält die Beschwerde auch keine Ausführungen. Ergänzend sei bemerkt, dass der Beschwerdeführer in der Eingabe vom 13. August 2008 auch einen Antrag auf Wiedereinsetzung in die Frist des § 309 BAO gestellt hat (Punkt 3.1.); über dieses Begehren haben aber das Finanzamt und solcherart auch die belangte Behörde in der angefochtenen Berufungsentscheidung nicht abgesprochen. Soweit der angefochtene Bescheid Aussetzungszinsen und Abgabennachsicht betrifft, ist er vom Beschwerdepunkt nicht erfasst. Diesbezüglich enthält die Beschwerde auch keine Ausführungen. Ergänzend sei bemerkt, dass der Beschwerdeführer in der Eingabe vom 13. August 2008 auch einen Antrag auf Wiedereinsetzung in die Frist des Paragraph 309, BAO gestellt hat (Punkt 3.1.); über dieses Begehren haben aber das Finanzamt und solcherart auch die belangte Behörde in der angefochtenen Berufungsentscheidung nicht abgesprochen.

Aus dem Vorstehenden ergibt sich, dass der angefochtene Bescheid, soweit er die Abweisung des Antrages auf Wiedereinsetzung in die Frist für den Antrag auf Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens 1989 betrifft, gemäß § 42 Abs. 2 Z 3 VwGG wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufzuheben war. Im Übrigen war die Beschwerde gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen. Aus dem Vorstehenden ergibt sich, dass der angefochtene Bescheid, soweit er die Abweisung des Antrages auf Wiedereinsetzung in die Frist für den Antrag auf Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens 1989 betrifft, gemäß Paragraph 42, Absatz 2, Ziffer 3, VwGG wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufzuheben war. Im Übrigen war die Beschwerde gemäß Paragraph 42, Absatz eins, VwGG abzuweisen.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm der Verordnung BGBl. II Nr. 455/2008. Die Kostenentscheidung gründet sich auf die Paragraphen 47, ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung Bundesgesetzblatt Teil 2, Nr. 455 aus 2008,.

Wien, am 25. April 2013

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2013:2010150200.X00

Im RIS seit

29.05.2013

Zuletzt aktualisiert am

02.09.2013

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at