



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Dr. OR, 1, vom 5. Dezember 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes St. V vom 7. November 2008 betreffend

Zurückweisung eines Antrages auf Wiederaufnahme (§ 303 Abs. 1

Bundesabgabenordnung) hinsichtlich der **Einkommensteuer 1991** entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Aus der Aktenlage ergibt sich, dass mit 16. Juni 1997 ein gemäß § 295 Abs. 1 abgeänderter Einkommensteuerbescheid betreffend das Jahr 1991 erging.

Mit Eingabe vom 6. August 2008 (datiert mit 31. Juli 2008) beantragte der Berufungswerber (Bw.), das Verfahren hinsichtlich des nach § 295 Bundesabgabenordnung (BAO) abgeänderten Einkommensteuer (ESt-) Bescheides für 1991 vom 16. Juni 1997 gemäß § 303 BAO wieder aufzunehmen. Begründend dazu führte der Bw. aus, dem – dem angeführten Einkommensteuerbescheid zugrunde liegenden – Bescheid gemäß § 188 BAO vom 10. Februar 1997 fehle mangels gültigem Bescheidadressaten der Bescheidcharakter. Diese mittels des Bescheides vom 7. Mai 2008 vorgenommene Qualifizierung als Nichtbescheid, der keine Rechtswirkungen entfalten könne, stelle eine als tauglichen Wiederaufnahmsgrund anzusehende neu hervorgekommene Tatsache im Sinne des § 303 Abs. 1 lit. b BAO dar, an deren Nichtgeltendmachung den Bw. als Wiederaufnahmswerber kein grobes Verschulden

treffe. Diese Ansicht werde im Übrigen auch in einer Auskunftserteilung des Bundesministeriums für Finanzen vom 28. Oktober 2005 geteilt, welche dem gegenständlichen Antrag beigelegt war. Er weise darauf hin, dass die Wiederaufnahme des rechtskräftigen Verfahrens zu einem abgeänderten Einkommensteuerbescheid 1991 führe. Nach Darlegung des bisherigen Verfahrensverlaufes sowohl hinsichtlich des Feststellungsbescheides als auch bezüglich seines eigenen ESt-Bescheides wiederholte der Bw. in seinen rechtlichen Ausführungen, dass der abgeleitete Einkommensteuerbescheid vom 16.06.1997 rechtswidrig erlassen worden sei und auch ein nachträglich rechtswirksam erlassener Grundlagenbescheid diesen Mangel nicht heilen könne (VwGH 93/14/0203), weswegen dem Wiederaufnahmeantrag stattzugeben sei. Es sei der Rechtszustand herzustellen, der ohne Abänderung gemäß § 295 BAO vorgelegen sei. Die beantragte Wiederaufnahme ermögliche die rechtswidrige Abänderung gemäß § 295 BAO zu korrigieren. Hinsichtlich der Verjährung weise er darauf hin, dass abgeleitete Abgabenbescheide – im Gegensatz zu Feststellungsbescheiden – der Verjährung unterlägen und damit dem Rechtsunterworfenen grundsätzlich ein Rechtsverlust drohe. Die beantragte Wiederaufnahme ermögliche dem Steuerpflichtigen die Ansprüche innerhalb der Verjährung geltend zu machen.

Das Finanzamt S (Finanzamt) wies den Antrag des Bw. mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid vom 7. November 2008 zurück und begründete seine Ansicht unter Hinweis auf § 304 lit. b BAO damit, dass der Wiederaufnahmeantrag verspätet eingebracht worden und daher als unzulässig zurückzuweisen sei.

Seine dagegen fristgerecht erhobene Berufung stützte der Bw. zunächst auf den Einwand, dass die Rechtsauffassung des Finanzamtes nicht der Rechtsmeinung des Finanzministeriums entspreche. Der vom Finanzamt erlassene Einkommensteuerbescheid 1991 vom 16.06.1997 sei auf Basis des „Nichtbescheides“ vom 10.02.1997 erfolgt und rechtswidrig. Unter Hinweis auf das Erkenntnis des VwGH 93/14/0203 sei dem Wiederaufnahmeantrag stattzugeben. Es sei der Rechtszustand herzustellen, der ohne Abänderung gemäß § 295 BAO vorgelegen sei, somit sei der Einkommensteuerbescheid in der Fassung des ursprünglichen Einkommensteuerbescheides zu erlassen. Dass es sich bei dem Bescheid vom 10.2.1997 um einen „Nichtbescheid“ handle sei erst im Bescheid des Finanzamtes für den 6/7/15 Bezirk vom 7.05.2008 zum Ausdruck gebracht worden. Er habe am 25.06.2008 hievon Kenntnis erlangt und am 31.07.2008 den Wiederaufnahmeantrag gestellt. Laut den Ausführungen des Bundesministeriums für Finanzen vom 28.10.2005 – welches dem Antrag beigelegt werde – sei ein auf Grundlage eines „Nichtbescheides“ dennoch erlassener Änderungsbescheid rechtswidrig und sei die Wiederaufnahme des Verfahrens auch zu bewilligen, wenn die Bemessungsverjährung der Erlassung eines neuerlichen Änderungsbescheides entgegenstehe.

Das Finanzamt legte die Berufung dem unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

Aus der Berufung des Bw. und dem Akteninhalt ergibt sich folgender unstrittiger Sachverhalt:

Mit Einkommensteuerbescheid wurden dem Bw. Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus einer atypisch stillen Beteiligung an der XY (St. Nr. 0, nunmehr: L GmbH (als RNF der H als unbenannte B AG als RNF XY und weiterer ehem. atyp. st. Gesellschafter)) zugerechnet. Der im Rahmen dieses Bescheides erfasste Betrag ergab sich aus der am 28. März 1991 erfolgten erklärungskonformen Verarbeitung der Erklärung der einheitlichen und gesonderten Einkünfte der Mitunternehmerschaft gem. § 188 BAO vom 4. September 1990.

Aufgrund einer Betriebsprüfung (Bp) betreffend die Jahre 1989 - 1991 bei der B AG als Rechtsnachfolgerin der atypisch stillen Beteiligung an der XY erließ das zuständige FA am 10. Februar 1997 einen geänderten Grundlagenbescheid für 1991, welcher mittels Berufung vom 17. April 1997 bekämpft wurde.

Von diesem Grundlagenbescheid abgeleitet erließ das für die Einkommensteuererhebung des Bw. zuständige FA am 16. Juni 1997 einen geänderten Einkommensteuerbescheid für 1991 (Anm.: lt Abfrage im AIS Informationssystem ist der Bescheid mit 10.11.1998 verbucht), welcher unstrittig noch im Jahr 1997, ein Monat nach Zustellung, in formelle Rechtskraft erwuchs.

In der gegen die den Grundlagenbescheid betreffenden abweisende Berufungsentscheidung vom 28. Oktober 2002 zu ZI 2002/13/0224 eingebrachten und mit Bescheid vom 27. Februar 2008 als unzulässig zurückgewiesenen VwGH - Beschwerde vom 12. Dezember 2002, stellt der Bw. (Beschwerdeführer Nr. 2) durch seinen ausgewiesenen Vertreter dar, dass der Feststellungsbescheid 1991 (Grundlagenbescheid) vom 10. Februar 1997 falsch adressiert gewesen sei.

Wörtlich wird ausgeführt: *"Wie oben nachgewiesen, sind die Feststellungsbescheide [...], die infolge der Betriebsprüfung [...] erlassen wurden, nicht rechtswirksam ergangen, da die Voraussetzungen [...] hinsichtlich der korrekten Benennung des Bescheidadressaten nicht erfüllt sind."*

Aufgrund des Zurückweisungsbescheides des VwGH vom 27. Februar 2008, 2002/13/0224 betreffend die Beschwerde gegen die Berufungsentscheidung vom 28. Oktober 2002, wies das für die Erlassung des Grundlagenbescheides zuständige FA 3 die den Grundlagenbescheid bekämpfende Berufung vom 17. April 1997 mit Bescheid vom 7. Mai 2008 als unzulässig zurück, weil dem bekämpften Schriftstück mangels gültigem Bescheidadressaten kein Bescheidcharakter zukomme.

Aus der oben zitierten Formulierung der VwGH - Beschwerde vom 12. Dezember 2002 ist eindeutig erkennbar, dass das FA mit der Zurückweisung der Berufung gegen den Grundlagenbescheid vom 7. Mai 2008 lediglich einen Mangel bestätigte, der dem Bw. bzw. seinem Vertreter schon spätestens am 12. Dezember 2002 bekannt und bewusst war.

Ein Wiederaufnahmeantrag hinsichtlich Einkommensteuer 1991 wurde vom Bw. vor dem streitgegenständlichen Antrag vom 6. August 2008 nicht gestellt.

Verjährung:

Um die Zulässigkeit der Wiederaufnahme des Verfahrens und damit des auf diese Maßnahme gerichteten Antrages beurteilen zu können, ist zuerst zu prüfen, ob die Verjährung hinsichtlich der Einkommensteuer für 1991 bereits eingetreten ist.

Eine Wiederaufnahme des Verfahrens auf Antrag hinsichtlich Einkommensteuer 1991 ist nur zulässig, wenn betreffend dieses Verfahrens nicht bereits Verjährung eingetreten ist.

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

Bei der veranlagten Einkommensteuer für 1991 trat mit Ablauf des Jahres 2001 die absolute Festsetzungsverjährung ein. Am Eintritt der absoluten Verjährung ändert auch der Umstand nichts, dass die absolute Verjährungsfrist erst mit dem Steuerreformgesetz 2005, BGBl. I 2004/57 ab 1. Jänner 2005 von fünfzehn auf zehn Jahre verkürzt wurde, trat doch die absolute Verjährung der Einkommensteuer 1991 selbst nach Maßgabe einer fünfzehnjährigen absoluten Verjährungsfrist jedenfalls mit Ablauf des Jahres 2006 – und damit jedenfalls vor Antragstellung auf Wiederaufnahme ein.

§ 209a Abs. 1 und 2 BAO lauten:

"(1) Einer Abgabenfestsetzung, die in einer Berufungsentscheidung zu erfolgen hat, steht der Eintritt der Verjährung nicht entgegen.

(2) Hängt eine Abgabenfestsetzung unmittelbar oder mittelbar von der Erledigung einer Berufung oder eines in Abgabenvorschriften vorgesehenen Antrages (§ 85) ab, so steht der Abgabenfestsetzung der Eintritt der Verjährung nicht entgegen, wenn die Berufung 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.

Für den gegenständlichen Wiederaufnahmsantrag kommt die Bestimmung des § 209a Abs. 2 BAO nicht zur Anwendung, da dieser nicht vor Eintritt der Verjährung eingebracht wurde. Der Umstand, dass allenfalls die Abgabefestsetzung noch auf Grund anderer noch nicht erledigter Anträge trotz Eintritt der Verjährung zulässig sein könnte, bedeutet noch nicht, dass die Abgabefestsetzung auf Grund des gegenständlichen Wiederaufnahmsantrages zulässig sein muss.

Die in der Einzelerledigung des Bundesministeriums für Finanzen vom 28. Oktober 2005 vertretene Rechtsansicht, wonach die Wiederaufnahme auch dann zu bewilligen sei, wenn die Bemessungsverjährung der Erlassung eines neuerlichen Änderungsbescheides entgegensteht, kann für den Unabhängigen Finanzsenat nicht bindend sein. Nach § 6 Abs. 1 des Bundesgesetzes über den unabhängigen Finanzsenat (UFSG) besteht keine Bindung an Weisungen der Mitglieder des unabhängigen Finanzsenates bei Besorgung der ihnen nach den Abgabenvorschriften (§ 3 Abs. 3 BAO) zukommenden Aufgaben. Aus diesem Grunde hat die Beurteilung der gegenständlichen Rechtsfragen anhand der gesetzlichen Bestimmungen zu erfolgen. Darüber hinaus wäre zu beachten, dass die vom Bw. daraus abgeleitete Ansicht, eine Wiederaufnahme sei bei der gegebenen Sachlage vorzunehmen, von der Berufungsbehörde nicht geteilt wird. So werden im genannten Auskunftsschreiben zwar allgemein die – materiell-rechtlichen – Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme und Zusammenhänge mit anderen verfahrensrechtlichen Maßnahmen dargelegt, auf die rechtzeitige Antragstellung wurde darin indes nicht eingegangen. In verständlicher Würdigung des Inhaltes der Anfragebeantwortung kann diesem wohl nur die Bedeutung beigemessen werden, dass die vom Bw. gewünschten verfahrensrechtlichen Konsequenzen selbstredend nur bei zeit- bzw. fristgerechter Antragstellung eintreten könnten.

Zulässigkeit der Wiederaufnahme des Verfahrens nach § 304 lit. a BAO:

Für die Bewilligung der Wiederaufnahme (= Wiederaufnahme auf Antrag) sieht § 304 BAO Ausnahmen von der grundsätzlich maßgebenden Befristung durch die Verjährung vor.

Die Siebenjahresfrist des § 304 lit. a BAO ist unterbrechbar (bzw. ab 2005: verlängerbar) und hemmbar. Die absolute Verjährungsfrist (§ 209 Abs. 3 BAO) begrenzt auch die Frist des § 304 lit. a BAO (vgl. *Ritz*, BAO³, § 304 Tz. 5 unter Hinweis auf *Ellinger ua.*, BAO³, § 209 Anm. 20 und § 304 Anm. 2).

Für den gegenständlichen Wiederaufnahmsantrag vom 6. August 2008 ist ausschlaggebend, dass dieser nicht vor Eintritt der absoluten Verjährung, welche mit 31. Dezember 2001 eingetreten ist, eingebracht wurde. Aus diesem Grund ist die Wiederaufnahme des Verfahrens auf Grund des Antrages vom 6. August 2008 nach § 304 lit. a BAO nicht zulässig.

Zulässigkeit der Wiederaufnahme des Verfahrens nach § 304 lit b BAO:

Bei der Fünfjahresfrist des § 304 lit. b BAO ist unter Rechtskraft die formelle Rechtskraft zu verstehen (*Ritz*, ÖStZ 1995, 120; *Ellinger ua*, BAO³, § 304 Anm. 5). Diese Frist ist vor allem bedeutsam, wenn die Frist des § 304 lit. a BAO im Zeitpunkt der Stellung des Wiederaufnahmsantrages bereits abgelaufen ist (somit insbesondere für nach Ablauf der so genannten absoluten Verjährungsfrist des § 209 Abs. 3 BAO gestellte Wiederaufnahmsanträge).

Im gegenständlichen Fall wurde nicht bestritten, dass die formelle Rechtskraft des Einkommensteuerbescheides 1991 vom 16. Juni 1997 bereits im Jahr 1997 eingetreten ist. Daraus ergibt sich, dass der nunmehr am 6. August 2008 eingebrachte Wiederaufnahmsantrag nicht innerhalb der Fünfjahresfrist des § 304 lit. b BAO eingebracht wurde. Damit ist dem Finanzamt zuzustimmen, wenn aus diesem Grund der gegenständliche Wiederaufnahmsantrag zurückgewiesen wurde.

Wäre der Wiederaufnahmeantrag iSd § 209a iVm § 304 BAO als rechtzeitig anzusehen, ist anhand der Kriterien des § 303 Abs. 1 BAO die Rechtmäßigkeit zu prüfen.

Neuerungstatbestand nach § 303 Abs. 1 lit. b BAO

Gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO, worauf sich der strittige Antrag in seiner Begründung ausdrücklich 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 neu hervorkommen, die im abgeschlossenen Verfahren ohne grobes Verschulden der Partei nicht geltend gemacht werden konnten und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Der Antrag auf Wiederaufnahme ist gemäß Abs. 2 leg. cit. 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.

Die oben zitierte Dreimonatsfrist beginnt mit Kenntnis des Wiederaufnahmegrundes und nicht erst mit dessen Beweisbarkeit zu laufen und ist nicht verlängerbar (*Ritz*, BAO³, § 303 Tz 27f unter Verweis auf VwGH 3.10.1984, 83/13/0067). Der Bw. hat sich dabei auch die Kenntnis

seines Vertreters zurechnen zu lassen. Er hat gegenüber der Abgabenbehörde nämlich nicht nur seine eigenen Handlungen und Unterlassungen, sondern auch die derjenigen Personen zu vertreten, deren er sich zur Erfüllung seiner steuerlichen Pflichten bedient (VwGH 22.2.1994, 91/14/0069).

Ein verspätet geltend gemachter Wiederaufnahmegrund ist zurückzuweisen (VwGH 22.2.1994, 91/14/0069).

Im Wiederaufnahmeantrag beruft sich der Bw. ausdrücklich darauf, die Qualifizierung des Grundlagenbescheides sei eine **neu hervorgekommene Tatsache**. Dazu hat das Höchstgericht 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.

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 Wiederaufnahmegrund im Sinne des Neuerungsstatbestandes 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 mwN), 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).

Damit kann zusammenfassend festgestellt werden, dass im Rahmen des Neuerungsstatbestandes nicht - wie vom Bw. ins Treffen geführt - die Entscheidung über die Zurückweisung der Berufung vom 7. Mai 2008 sondern ausschließlich die Tatsachen und Beweismittel zu beurteilen sind, die zu dieser Entscheidung geführt haben (UFS 21.5.2008, RV/1339-L/07). Die Entscheidung selbst kann schon deshalb nicht herangezogen werden, da es sich bei ihr um ein nach Erlassung des letztgültigen Einkommensteuerbescheides neu

entstandenes Faktum (novum productum) handelt. Die Tatsache sowie die Gründe der Falschadressierung des Feststellungsbescheides vom 10. Februar 1997 wurden vom Berufungswerber jedenfalls im Rahmen seiner VwGH -Beschwerde vom **12. Dezember 2002** vorgebracht. Diese Tatsache und die entsprechenden Beweismittel waren dem Berufungswerber daher spätestens an diesem Tag bekannt und bewusst.

Der strittige Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 1991, datiert mit 6. August 2008, wurde damit mehr als fünf Jahre nach der nachweislichen Kenntniserlangung der dafür behaupteten Gründe gestellt, womit dieses Anbringen aus Sicht des Neuerungstatbestandes jedenfalls als verspätet zu beurteilen ist.

Der Wiederaufnahmeantrag war daher vom Finanzamt zurückzuweisen.

Klagenfurt, am 28. April 2009