

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. R in der Beschwerdesache Bf, Adr, gegen den Bescheid des FA Wien 12/13/14 Purkersdorf vom 17. November 2008 betreffend Zurückweisung eines Antrages auf Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 1989 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

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

## Entscheidungsgründe

Mit Schreiben vom 4. August 2008 beantragte der Beschwerdeführer (Bf.) die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO betreffend den gemäß § 295 BAO abgeänderten Einkommensteuerbescheid 1989 vom 29. April 1997.

Begründend wird ausgeführt, dass mit Bescheid vom 7. Mai 2008 festgestellt worden sei, dass der dem Einkommensteuerbescheid 1989 zugrunde liegende Bescheid gemäß § 188 BAO vom 10. Februar 1997 mangels gültigem Bescheidadressaten der Bescheidcharakter fehle und dieser somit keine normative Kraft entfalten könne. Es handle sich um einen Nichtbescheid (VwGH 29.9.1997, 93/17/0042).

Die Qualifizierung des Grundlagenbescheides als Nichtbescheid stelle eine neu hervorgekommene Tatsache im Sinn des § 303 Abs. 1 lit. b BAO dar und sei als tauglicher Wiederaufnahmegrund anzusehen. Wenn selbst der bescheiderlassenen Behörde die Tatsache nicht bekannt war, dass der Grundlagenbescheid nicht über Bescheidcharakter verfügte, so könne diese Tatsache im Verhältnis zum Rechtsunterworfenen nur als "neu hervorgekommen" gelten. Den Wiederaufnahmewerber treffe kein grobes Verschulden an der Nichtgeltendmachung dieses Umstandes.

Die beschriebene Rechtsansicht werde durch die Erledigung des Bundesministeriums für Finanzen vom 28. Oktober 2005, GZ BMF-010103/0042-VI/2005, geteilt.

Die Wiederaufnahme des Verfahrens würde zu einem abgeänderten Einkommensteuerbescheid 1989 führen.

Der auf Grundlage des Nichtbescheides erlassene - gemäß § 295 BAO abgeänderte - Einkommensteuerbescheid 1989 vom 29. April 1997, welcher den ursprünglichen Einkommensteuerbescheid ersetzt habe, sei rechtswidrig erlassen worden.

Dieser Mangel könne nach der Judikatur auch nicht durch einen nachträglich erlassenen Grundlagenbescheid geheilt werden (VwGH 93/14/0203). Da der Rechtszustand vor Erlassung des Bescheides vom 29. April 1997 herzustellen sei, sei der Einkommensteuerbescheid 1989 in der Fassung des ursprünglichen Einkommensteuerbescheides vom 9. Jänner 1992 zu erlassen.

Diese Neuerlassung sei auch dann zwingend, wenn zu diesem Zeitpunkt bereits ein rechtswirksam erlassener Grundlagenbescheid vorliege, der im Ergebnis dem abgeänderten Einkommensteuerbescheid vom 29. April 1997 entspreche. Verfahrensrechtlich berechtige dieser neue Grundlagenbescheid nämlich nur zur Abänderung des auf Grund der Wiederaufnahme neu erlassenen Bescheides.

Der Bf. verwies abschließend darauf, dass abgeleitete Abgabenbescheide - im Gegensatz zu Feststellungsbescheiden - der Verjährung unterliegen und damit dem Rechtsunterworfenen grundsätzlich ein Rechtsverlust drohe (Ritz, BAO<sup>3</sup>, Seite 608, SWK 2004, S 878).

Das Finanzamt wies den Wiederaufnahmeantrag mit Bescheid vom 17. November 2008 zurück und führte begründend aus, dass die Eingabe nicht zulässig sei.

Gemäß § 304 BAO sei nach Eintritt der Verjährung eine Wiederaufnahme des Verfahrens ausgeschlossen, sofern ihr nicht ein

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

eingebrachter Antrag gemäß § 303 Abs. 1 BAO zugrundeliege.

In der Berufung (nunmehr Beschwerde) vom 17. Dezember 2008 bestritt der Bf. den Eintritt der Verjährung hinsichtlich der Einkommensteuer für 1989.

Der Bf. habe sich im Jahr 1989 an der X AG (Rechtsnachfolger der XY GmbH und ehemalige atypisch stille Gesellschafter) beteiligt. Am 27. September 1990 sei eine einheitliche und gesonderte Feststellungserklärung hinsichtlich der Einkünfte 1989 abgegeben worden.

Mit Bescheid vom 24. Mai 1991 sei die erklärungsgemäße Veranlagung der Mitunternehmerschaft erfolgt. Nach Durchführung einer Wiederaufnahme des Verfahrens sei am 10. Februar 1997 ein neuer einheitlicher und gesonderter Feststellungsbescheid erlassen worden. Gegen diesen sei das Rechtsmittel der Berufung erhoben worden, welches mit Bescheid vom 28. Oktober 2002 von der Finanzlandesdirektion Wien, Niederösterreich und Burgenland abgewiesen worden sei. Gegen diese Berufungsentscheidung sei eine Verwaltungsgerichtshofbeschwerde erhoben worden, die mit Beschluss vom 27. Februar 2008 zurückgewiesen worden sei, da es sich bei der Erledigung der Finanzlandesdirektion Wien, Niederösterreich und Burgenland um einen nichtigen Bescheid gehandelt habe. In weiterer Folge sei auch die Berufung gegen den einheitlich und gesonderten Feststellungsbescheid 1989 vom 17. April 1997 mit Bescheid vom 7. Mai 2008 zurückgewiesen worden, da dieser Bescheid nichtig sei.

1. Keine Verjährung, da die einheitlich und gesonderte Feststellungserklärung 1989 nie bescheidmäßigt erledigt worden sei

Grund für die nichtigen Bescheide seien Fehler in der Adressierung gewesen, insbesondere seien in dem einheitlichen und gesonderten Feststellungsbescheid bereits verstorbene Personen angeführt worden.

Diesbezüglich sei zu beachten, dass auch im (Erst)Bescheid vom 24. Mai 1991 bereits verstorbene Personen angeführt worden seien. Somit sei aufgrund der VwGH-Judikatur auch dieser Bescheid als Nichtbescheid zu qualifizieren, sodass die Erklärung zur einheitlichen und gesonderten Feststellung der Einkünfte bislang nicht bescheidmäßigt veranlagt worden sei.

Somit könne hinsichtlich des Jahres 1989 keine Verjährung eingetreten sein, weil gemäß § 209a Abs. 2 BAO die Einkommensteuerveranlagung mittelbar von der Erledigung der abgegebenen einheitlichen und gesonderten Feststellungserklärung abhänge (siehe Ellinger-Iro-Kramer-Sutter-Urtz in BAO, § 209a, Anmerkung 11; Ritz, BAO, § 209a Rz 7).

2. Keine Verjährung, da die Einkommensteuerveranlagung 1989 von einem Rechtsmittelverfahren abhängig ist

Überdies müsse die Behörde aufgrund der Zurückweisungsbescheide gemäß § 295 BAO neue abgeleitete Bescheide erlassen, da sie den abgeleiteten Bescheid rechtswidrig aufgrund eines Nichtbescheides neu erlassen habe. Zwingendes Ergebnis des Rechtsmittelverfahrens gegen die nichtigen Bescheide wäre somit die Erlassung neuer abgeleiteter Bescheide. Daher sei auch wegen indirekter Abhängigkeit des Einkommensteuerbescheides 1989 von der Erledigung einer Berufung in Anwendung des § 209a BAO keine Verjährung eingetreten. Jede andere Auslegung der §§ 295 bzw. 209a BAO wäre denkunmöglich, denn es könnte nicht sein, dass auf Grund von Fehlern, die die Finanzverwaltung zu vertreten habe (Erlassung von Nichtbescheiden) und auf Grund des langen Rechtsmittelverfahrens Verjährung zu Lasten des Steuerpflichtigen eintrete.

Unter einem wurde im selben Schriftsatz vom Bf. ein Antrag auf Erlassung eines (neuen) abgeleiteten Bescheides gemäß § 295 BAO gestellt, der den Rechtszustand wieder herstelle, der vor Erlassung des rechtswidrig (weil von einem nichtigen Bescheid) abgeleiteten Bescheides bestanden habe.

Die Berufung wurde mit Berufungsvorentscheidung vom 26. Jänner 2011 als unbegründet abgewiesen. Begründend wurde zusammengefasst ausgeführt, dass für den gegenständlichen Wiederaufnahmsantrag die Bestimmung des § 209a Abs. 2 BAO nicht zur Anwendung komme, da dieser nicht vor Eintritt der Verjährung eingebracht worden sei.

In der Folge stellte der Bf. fristgerecht einen Antrag auf Vorlage der Berufung (Beschwerde) zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz (Bundesfinanzgericht). Begründend führte der Bf. aus:

1) abgelaufene Dreimonatsfrist

Nach Meinung des Finanzamtes sei am 10. Februar 1997 im Rahmen des Feststellungsverfahrens ein Nichtbescheid ("Scheinfeststellungsbescheid") erlassen worden. Es sei - nach Meinung des Finanzamtes - daher der Partei ab dem Jahr 1997 bekannt, dass ein Nichtbescheid vorliege.

Dieser Begründung mangle es jedenfalls an jeglicher Kausalität. Es stehe fest, dass die Finanzlandesdirektion Wien, Niederösterreich und Burgenland trotz eines entsprechenden Hinweises in der Berufung in ihrer Erledigung vom 28. Oktober 2002 nicht von einem Nichtbescheid ausgegangen ist. Fakt sei, dass das zuständige Finanzamt 6/7/15 erst am 7. Mai 2008 durch Zurückweisung der Berufung den Bescheid vom 10. Februar 1997 als Nichtbescheid qualifiziert habe.

Umgekehrt sei der Partei unterstellt worden, dass sie bereits im Jahr 1997 den Nichtbescheid als solchen hätte erkennen müssen.

Weiters wurde der Wiederaufnahmeantrag vom 13. August 2008 als nicht fristgerecht zurückgewiesen, weil nach Meinung des Finanzamtes bereits der Verwaltungsgerichtshof im Beschluss vom 27. Februar 2008 den Grundlagenbescheid 1989 vom 10. Februar 1997 jeglichen Bescheidcharakter abgesprochen habe.

Diese Aussage des Finanzamtes sei jedoch unrichtig. Im Erkenntnis vom 27. Februar 2008 spricht der VwGH nur dem Bescheid vom 28. Oktober 2002 der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland jeglichen Bescheidcharakter ab. Der VwGH lasse - im Gegensatz zu den Ausführungen des Finanzamtes - die Frage, ob bereits die erstinstanzlichen Bescheide vom 10. Februar 1997 "Nichtbescheide" seien ausdrücklich offen, wenn er schreibt:

*"In der vorliegenden Beschwerde gegen diese Erledigung wird u.a. - in Verbindung mit Behauptungen über die mangelnde Bescheidqualität schon der erstinstanzlichen Erledigungen, worauf hier nicht eingegangen werden muss - .....".*

Es wird hinzugefügt, dass der VwGH in dieser Sachverhaltskonstellation über die Bescheidqualität der erstinstanzlichen Bescheide gar nicht absprechen habe können, da

nicht diese vor dem VwGH angefochten worden seien, sondern die o.a. Erledigung vom 28. Oktober 2002 der Finanzlandesdirektion Wien, Niederösterreich und Burgenland.

Hätte bereits der VwGH über die Bescheidqualität der erstinstanzlichen Bescheide vom 10. Februar 1997 abgesprochen, hätte es im Übrigen auch keiner Zurückweisungsbescheide vom 7. Mai 2008 des Finanzamtes 6/7/15 bedurft. Erst mit diesen Zurückweisungsbescheiden sei behördlich die Nichtigkeit der Bescheide vom 10. Februar 1997 festgestellt worden. Frhestens erst ab diesem Zeitpunkt könne daher auch der Fristenlauf für die Einbringung des Wiederaufnahmeantrages zu laufen beginnen.

In diesem Umfeld der sachlichen Gegebenheiten und des erforderlichen Rechtsschutzes könne eine verfassungskonforme Interpretation der verfahrensgegenständlichen Fristenregelung für einen mit Neuerungen betreffend die einheitliche und gesonderte Feststellung begründeten Wiederaufnahmeantrag nur folgende Frist ergeben:

Die Frist für den Antrag auf Wiederaufnahme beginne nicht früher zu laufen, als beim zuständigen Finanzamt die Verständigung über die nachträgliche Abänderung, die Aufhebung oder die Feststellung der Unwirksamkeit des Feststellungsbescheides einlange und nach außen erkennbar in Erscheinung trete, insbesondere auch nicht früher, als dem Abgabepflichtigen verlässlich bekannt werde, dass das zuständige Finanzamt darauf nicht mit amtsweiger Erlassung eines abgeleiteten Bescheides reagiere.

## 2) Verjährung

Gemäß § 209a BAO sei deswegen trotz eingetretener Verjährung eine Abgabenfestsetzung möglich, weil die einheitliche und gesonderte Feststellungserklärung des Jahres 1989 nie bescheidmäßig erledigt worden sei.

Somit könne hinsichtlich des Jahres 1989 trotz Verjährung eine Abgabenfestsetzung vorgenommen werden, weil gemäß § 209a Abs. 2 BAO die Einkommensteuerveranlagung des Bf. mittelbar von der Erledigung der rechtzeitig abgegebenen einheitlich und gesonderten Feststellungserklärung abhänge, über die bescheidmäßig (jeweils vom Grundlagenbescheid) abzusprechen sei und über die bis dato noch nicht abgesprochen wurde (siehe Ellinger-Iro-Kramer-Sutter-Urtz, Bundesabgabenordnung, § 209a, Anmerkung 11; Ritz, Bundesabgabenordnung, § 209a, Tz 7). Der dem einzelnen Abgabepflichtigen zustehende Rechtsschutz müsse ihm auch die verfahrensrechtlichen Mittel zu dessen Erlangung zur Verfügung stellen.

In verfassungskonformer Auslegung müsse die im § 304 BAO festgelegte zeitliche Einschränkung der Antragsfrist erweitert werden auf jene Fälle, in denen der § 209a BAO eine Abgabenfestsetzung trotz Verjährung ermögliche, insbesondere im Falle von unerledigten Anträgen und Berufungen. Auch für den § 304 BAO müsse gelten, was für die gleichfalls nach der BAO zu beurteilenden Fälle (§ 209a oder § 289 Abs. 1 BAO) gelte, nämlich der Grundsatz "stehe der Verjährung nicht entgegen". Nur so sei gewährleistet, dass das Rechtsschutzinstrument des Wiederaufnahmeantrages nicht seine Wirkung verliere. Alles andere wäre unsachlich.

### 3) § 295 BAO

Die ZPO kenne die Begriffe des Scheinurteils und der Scheinrechtskraft; es liege ausreichend Judikatur vor, wie die durch den jeweiligen Rechtsschein bewirkten Rechtsfolgen beseitigt werden können. Nicht anders sei die hier vorliegende Situation zu beurteilen. Die Schein(feststellungs)bescheide mit Ausfertigungsdatum 10. Februar 1997 hätten Rechtswirkungen gezeigt. Sie seien die Rechtsgrundlage für den abgeleiteten Einkommensteuerbescheid 1989 des Bf. gewesen. Erst 2008 sei dieser Rechtsschein durch Bescheide beseitigt worden. Genauso wie wenn ein Grundlagenbescheid (Feststellungsbescheid) durch einen anderen ersetzt werde, die jeweiligen Finanzämter neue abgeleitete Bescheide erlassen müssen, genauso müssten die Finanzämter dem Umstand Rechnung tragen, wenn - im vorstehenden Sinn - ein Rechtsscheinbeseitigungsbescheid ergeht und solcherart der Bescheid (bzw. der Rechtsschein) beseitigt wird, auf dessen Grundlage "abgeleitete" Einkommensteuerbescheide erlassen worden sind.

Der durch den Wiederaufnahmeantrag bekämpfte Einkommensteuerbescheid 1989 beinhaltete Änderungen, die gemäß § 295 Abs. 1 BAO durchgeführt wurden. Diese Änderungen seien aus heutigem Blickwinkel betrachtet rechtswidrig gewesen, weil die Anwendungsvoraussetzungen des § 295 Abs. 1 BAO nicht gegeben gewesen wären, denn sie hätten lediglich auf einem Schein(feststellungs)bescheid basiert.

Wenn es § 295 Abs. 1 BAO aber bewirke bzw. zulasse, dass Änderungen aufgrund eines Schein(feststellungs)bescheides durchgeführt werden, so sei § 295 Abs. 1 BAO verfassungskonform so auszulegen, dass in dem Zeitpunkt, in dem der Rechtsscheinbeseitigungsbescheid ergeht, § 295 Abs. 1 BAO wiederum anwendbar sei bzw. angewendet werden müsse. Denn die reine Wortinterpretation des § 295 Abs. 1 BAO, wonach § 295 Abs. 1 BAO nur bei einer nachträglichen Abänderung, Aufhebung oder Erlassung eines Feststellungsbescheides anwendbar wäre, führe eindeutig zu nicht verfassungskonformen Rechtsschutzdefiziten.

Da die notwendige amtsmäßige Wiederaufnahme bisher nicht erfolgt sei, bleibe nur die antragsmäßige Wiederaufnahme und der Antrag auf Erlassung eines nach § 295 BAO abgeleiteten Bescheides.

Gerade weil noch kein Feststellungsbescheid vorliege, sei die Erlassung eines erkläzungsgemäßen Einkommensteuerbescheides die einzige verfassungskonforme Auslegung der BAO.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Folgender Sachverhalt steht unbestritten fest:

Mit Einkommensteuerbescheid vom 9. Jänner 1992 wurden dem Bf. Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus einer atypisch stillen Beteiligung an der XY GmbH und ehemalige atypisch stille Gesellschafter (nunmehriger Rechtsnachfolger X AG) zugerechnet. Der im Rahmen dieses Bescheides erfasste Betrag ergab sich aus der erkläzungsgemäßen

Feststellung der einheitlichen und gesonderten Einkünfte der Mitunternehmerschaft gemäß § 188 BAO im Bescheid vom 24. Mai 1991.

Aufgrund einer Betriebsprüfung betreffend die Jahre 1989 - 1991 bei der X AG als Rechtsnachfolger der XY GmbH und atypisch stille Gesellschafter erließ das zuständige Finanzamt am 10. Februar 1997 einen geänderten Feststellungsbescheid (Grundlagenbescheid) für 1989, welcher mittels Berufung vom 17. April 1997 bekämpft wurde.

Von diesem Grundlagenbescheid abgeleitet, erließ das für die Einkommensteuererhebung des Bf. zuständige Finanzamt am 29. April 1997 einen gemäß § 295 BAO geänderten Einkommensteuerbescheid für 1989, welcher unstrittig noch im Jahr 1997 in formelle Rechtskraft erwuchs.

In der gegen die den Grundlagenbescheid betreffenden abweisende Berufungsentscheidung vom 28. Oktober 2002 zur ZI 2002/13/0225 eingebrachten und mit Beschluss vom 27. Februar 2008 als unzulässig zurückgewiesenen VwGH - Beschwerde vom 12. Dezember 2002 ist dargelegt, dass bei der Adressierung des Feststellungsbescheides 1989 (Grundlagenbescheid) vom 10. Februar 1997 bereits verstorbenen Personen angeführt wurden.

Aufgrund des Zurückweisungsbescheides des VwGH vom 27. Februar 2008 betreffend die Beschwerde gegen die Berufungsentscheidung der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 28. Oktober 2002, wies das für die Erlassung des Grundlagenbescheides zuständige Finanzamt 6/7/15, 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.

Ein Wiederaufnahmeantrag hinsichtlich Einkommensteuer 1989 wurde vom Bf. vor dem streitgegenständlichen Antrag vom 4. August 2008 nicht gestellt.

#### Rechtsgrundlagen

§ 303 der Bundesabgabenordnung idF des FVwGG 2012, BGBI. I Nr. 14/2013, lautet:

*"(1) Ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren kann auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wieder aufgenommen werden, wenn*

- a) der Bescheid durch eine gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonstwie erschlichen worden ist, oder*
- b) Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind, oder*
- c) der Bescheid von Vorfragen (§ 116) abhängig war und nachträglich über die Vorfrage von der Verwaltungsbehörde bzw. dem Gericht in wesentlichen Punkten anders entschieden worden ist,*

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

Gemäß § 304 BAO idF des FVwGG 2012, BGBl. I Nr. 14/2013, ist nach Eintritt der Verjährung eine Wiederaufnahme des Verfahrens nur zulässig, wenn der Wiederaufnahmsantrag vor Eintritt der Verjährung eingebracht ist.

Hingegen sah § 304 lit. a BAO idF vor dem FVwGG 2012 vor, dass nach Eintritt der Verjährung eine Wiederaufnahme des Verfahrens ausgeschlossen ist, sofern ihr nicht ein

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

Gemäß § 323 Abs. 37 BAO treten die §§ 303 und 304, jeweils in der Fassung des Bundesgesetzes, BGBl. I Nr. 14/2013, mit 1. Jänner 2014 in Kraft und sind, soweit sie Beschwerden betreffen, auch auf alle an diesem Tag unerledigten Berufungen und Devolutionsanträge anzuwenden.

Gemäß § 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.

§ 209 a Abs. 1 und 2 BAO lauten:

*„(1) Einer Abgabenfestsetzung, die in einer Beschwerdevorentscheidung oder in einem Erkenntnis zu erfolgen hat, steht der Eintritt der Verjährung nicht entgegen.*

*(2) Hängt eine Abgabenfestsetzung unmittelbar oder mittelbar von der Erledigung einer Beschwerde oder eines in Abgabenvorschriften vorgesehenen Antrages (§ 85) ab, so steht der Abgabenfestsetzung 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.“*

Rechtliche Erwägungen

#### 1. Eintritt der Verjährung

Um die Zulässigkeit der Wiederaufnahme des Verfahrens und damit des auf diese Maßnahme gerichteten Antrages beurteilen zu können, ist zuerst zu prüfen, ob Verjährung hinsichtlich der Einkommensteuer für 1989 bereits eingetreten ist. Eine Wiederaufnahme

des Verfahrens auf Antrag hinsichtlich Einkommensteuer 1989 ist nur zulässig, wenn betreffend dieses Verfahrens nicht bereits Verjährung eingetreten ist.

Bei der veranlagten Einkommensteuer für 1989 trat mit Ablauf des Jahres 1999 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 1989 selbst nach Maßgabe einer fünfzehnjährigen absoluten Verjährungsfrist jedenfalls mit Ablauf des Jahres 2004 - und damit jedenfalls vor Antragstellung auf Wiederaufnahme - ein.

Dem Vorbringen des Bf., dass nach Maßgabe des § 209a Abs. 2 BAO die Verjährung nicht eingetreten sei, ist entgegenzuhalten:

Schon aus dem Wortlaut des § 209a Abs. 1 und 2 BAO ergibt sich, dass diese den Eintritt der Verjährung nicht verhindern, sondern unter den dort genannten Voraussetzungen eine Abgabenfestsetzung trotz des Eintrittes der Verjährung zulassen. Damit kann die Rechtsansicht des Bf., dass Verjährung noch nicht eingetreten sei, nicht geteilt werden.

Für den strittigen Wiederaufnahmeantrag vom 4. August 2008 ist gem. § 209a Abs. 2 BAO ausschlaggebend, ob dieser trotz eingetretener Verjährung rechtzeitig iSd § 304 eingebracht wurde.

Die in einer 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, ist aufgrund der richterlichen Unabhängigkeit für das Bundesfinanzgericht nicht bindend und hat aus diesem Grunde die Beurteilung der gegenständlichen Rechtsfragen ausschließlich anhand der gesetzlichen Bestimmungen zu erfolgen.

## 2. Rechtzeitigkeit im Hinblick auf die Fristen des § 304 BAO

Nach § 304 BAO, BGBl. I 2013/14 ist Tatbestandsvoraussetzung, dass der Wiederaufnahmeantrag vor Eintritt der Verjährung eingebracht wurde.

Sinn des § 304 BAO ist, eine Wiederaufnahme zu verhindern, wenn die Sachentscheidung (insbesondere die Abgabenfestsetzung) wegen Eintritts der Verjährung nicht mehr erfolgen darf (Ritz, BAO<sup>5</sup>, § 304, Tz 3).

Für den gegenständlichen Wiederaufnahmeantrag vom 4. August 2008 ist ausschlaggebend, dass dieser nicht vor Eintritt der absoluten Verjährung, welche mit 31. Dezember 1999 (jedenfalls aber mit 31. Dezember 2004) eingetreten ist, eingebracht wurde.

Für den Bf. treten durch die Anwendung des § 304 BAO, BGBl. I 2013/14, keine nachteiligeren Folgen gegenüber der früheren Rechtslage ein.

Für die Bewilligung einer beantragten Wiederaufnahme sieht § 304 BAO in der vor dem FVwGG geltenden Fassung 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 (Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 304 Tz. 5 unter Hinweis auf Ellinger ua., BAO<sup>3</sup>, § 209 Anm. 20 und § 304 Anm. 2).

Da der gegenständliche Wiederaufnahmeantrag vom 4. August 2008 nicht vor Eintritt der absoluten Verjährung, welche mit 31. Dezember 1999 (jedenfalls aber mit 31. Dezember 2004) eingetreten ist, eingebracht wurde, ist die Wiederaufnahme des Verfahrens nach § 304 lit. a BAO nicht zulässig.

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

Im gegenständlichen Fall wurde nicht bestritten, dass die formelle Rechtskraft des Einkommensteuerbescheides für 1989 vom 29. April 1997 bereits im Jahr 1997 eingetreten ist. Daraus ergibt sich, dass der nunmehr am 4. August 2008 eingebrachte Wiederaufnahmeantrag nicht innerhalb der Fünfjahresfrist des § 304 lit. b BAO eingebracht wurde.

### 3. Voraussetzung iSd § 303 Abs. 1 lit. b BAO

Im Wiederaufnahmeantrag beruft sich der Bf. 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 die 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 (VwGH 19.5.1993, 91/13/0224; VwGH 19.11.1998, 96/15/0148; VwGH 31.3.2011, 2008/15/0215).

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 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 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 Neuerungstatbestandes nicht - wie vom Bf. 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 vom Finanzamt verfügte Zurückweisung des Wiederaufnahmeantrages erfolgte deshalb im Ergebnis zu Recht.

Zum Antrag auf Änderung des Einkommensteuerbescheides 1989 gemäß § 295 BAO ist anzumerken, dass dass das BFG zwar berechtigt ist, gemäß § 279 Abs 1 BAO den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern oder aufzuheben. Die Änderungsbefugnis ist aber durch die Sache begrenzt. Sache ist die Angelegenheit, die den Inhalt des Spruches der ersten Instanz gebildet hat (Ritz, BAO, § 279, Rz 10). Sache des gegenständlich strittigen Verfahrens ist eine Wiederaufnahme auf Antrag gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO.

## **Zulässigkeit einer Revision**

Gemäß Artikel 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes die 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.

Im gegenständlichen Fall fehlt eine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu den §§ 303 und 304 der Bundesabgabenordnung idF des FVwGG 2012, BGBl. I Nr. 14/2013, daher ist eine Revision zulässig.

Wien, am 26. November 2014