



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch die Commendatio Wirtschaftstreuhand GmbH, 1070 Wien, Hermanngasse 21/10, vom 21. August 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf, vertreten durch Dr. Ortmayr vom 7. August 2008 betreffend Zurückweisung eines Antrages auf Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 1 Bundesabgabenordnung (BAO) betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1989 nach der am 18. März 2009 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Anbringen vom 25. Juli 2008 beantragte der Bw. die Wiederaufnahme des gemäß § 295 abgeänderten Einkommensteuerbescheides für das Jahr 1989. Zur Begründung führte er an, es sei mit Bescheid vom 7. Mai 2008 festgestellt worden, dass der dem Einkommensteuerbescheid 1989 zugrunde liegende Bescheid bezüglich der Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO der „K-AG“ 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 Sinne des § 303 Abs. 1 lit. b BAO dar und sei als tauglicher

Wiederaufnahmegrund zu qualifizieren. Wenn selbst der bescheiderlassenden Behörde die Tatsache bekannt war, dass der Grundlagenbescheid nicht über Bescheidcharakter verfügte, so kann diese Tatsache im Verhältnis zum Rechtsunterworfenen nur als „neu hervorgekommen“ gelten.

Den Wiederaufnahmewerber treffe kein grobes Verschulden an der Nichtgeltendmachung dieses Umstandes. Diese Rechtsansicht werde durch eine Erledigung des Bundesministeriums für Finanzen vom 28. Oktober 2005, welche dem Antrag beigelegt wurde, geteilt.

Weiters wies der Berufungswerber darauf hin, dass die Wiederaufnahme des rechtskräftigen Verfahrens zu einem abgeänderten Einkommensteuerbescheid 1989 führe.

Der Bw. wies selbst darauf hin, dass der strittige Feststellungsbescheid vom 10. Februar 1997 zuerst mit Berufung und dann am 12. Dezember 2002 mittels Beschwerde beim Verwaltungsgerichtshof bekämpft worden sei. Diese Beschwerde sei mit Beschluss zurückgewiesen worden (VwGH 27.2.2008, 2002/13/0224). Daraufhin habe das Finanzamt Wien 6/7/15 mit 7. Mai 2008 einen Bescheid erlassen, mit dem es die diesbezügliche Berufung vom 17. April 1997 mangels gültigem Bescheidaddressaten als unzulässig zurückgewiesen habe.

Die vorgenommene Abänderung des Einkommensteuerbescheides 1989 gemäß § 295 BAO sei auf Basis eines Nichtbescheides erfolgt und entspreche damit nicht den gesetzlichen Erfordernissen.

Der Bw. habe an einer Wiederaufnahme gemäß § 303 BAO ein berechtigtes Interesse, da die Abänderung eines abgeleiteten Bescheides gemäß § 295 BAO nur dann zulässig sei, wenn der betreffende Bescheid von einem Grundlagenbescheid abzuleiten ist. Unbestritten sei nunmehr, dass der von der Abgabenbehörde ausgefertigte Bescheid vom 10. Februar 1997 als auch der Bescheid vom 28. Oktober 2002 für das Jahr 1989 ins Leere gegangen ist. Damit habe jedoch der Abänderung ein tauglicher Feststellungsbescheid gefehlt. Da der abgeleitete Einkommensteuerbescheid vom 24. April 2007 rechtswidrig erlassen wurde und auch ein nachträglich rechtswirksam erlassener Grundlagenbescheid diesen Mangel nicht heile (VwGH vom 24.11.1998, 93/14/0203), sei dem Wiederaufnahmsantrag stattzugeben. Da der Rechtszustand herzustellen sei, der ohne Abänderung gemäß § 295 BAO vorgelegen ist, sei der Einkommensteuerbescheid in der Fassung des ursprünglichen Einkommensteuerbescheides vom 10. Oktober 1990 zu erlassen.

Diese Neuregelung sei auch dann zwingend, wenn zu diesem Zeitpunkt bereits ein rechtswirksam erlassener Grundlagenbescheid vorliegt, der im Ergebnis dem abgeänderten Einkommensteuerbescheid vom 24. April 1997 entspreche. Verfahrensrechtlich berechtige

dieser neue Grundlagenbescheid nämlich nur zur Abänderung des aufgrund der Wiederaufnahme neu erlassenen Bescheides.

Hinsichtlich der Verjährung weist der Bw. hin, dass abgeleitete Abgabenbescheide – im Gegensatz zu Feststellungsbescheiden – der Verjährung unterliegen und damit dem Rechtsunterworfenen grundsätzlich ein Rechtsverlust drohe (siehe Ritz, Kommentar zur Bundesabgabenordnung, 3. Auflage, Seite 608 RdZ bzw. BMF SWK 2004, S 878).

Das Finanzamt wies den Wiederaufnahmeantrag mit dem angefochtenen Bescheid vom 7. August 2008 zurück und begründete dies ausschließlich damit, dass der Antrag nicht fristgerecht eingebracht worden sei. Der Antrag sei erst nach Ablauf der 5-Jahresfrist gemäß § 304 lit. b BAO eingebracht worden. Der letzte Einkommensteuerbescheid 1989 sei mit 10. Februar 1997 ergangen. Der Antrag hätte somit binnen einer Frist von fünf Jahren erfolgen müssen.

In der Berufung vom 21. August 2008 bestritt der Bw. den Eintritt der Verjährung hinsichtlich der Einkommensteuer für das Jahr 1989.

Erklärend führt der Bw. aus, dass er sich im Jahr 1989 an der K-AG beteiligt hat. Hinsichtlich der Einkünfte für das Jahr 1989 sei am 4. September 1990 eine einheitliche und gesonderte Feststellungserklärung der Mitunternehmerschaft abgegeben worden, über die am 28. März 1991 erklärungsgemäß abgesprochen worden sei.

Nach Durchführung einer Wiederaufnahme des Verfahrens sei dieser Bescheid durch den – schon oben beschriebenen – Feststellungsbescheid vom 10. Februar 1997 ersetzt worden, zu dem nun mit Bescheid vom 7. Mai 2008 (Anm. des Finanzamtes Wien 6/7/15) festgestellt worden sei, dass er nichtig gewesen sei. Grund für die nichtigen Bescheide seien Fehler in der Adressierung gewesen. Insbesondere seien in dem einheitlich und gesonderten Feststellungsbescheid bereits verstorbene Personen angeführt worden.

Diesbezüglich sei zu beachten, dass auch in dem (Erst)Bescheid vom 28. März 1991 bereits verstorbene Personen angeführt worden seien. Somit sei auch dieser Bescheid als Nichtbescheid zu qualifizieren, womit über die Erklärung zur einheitlichen und gesonderten Feststellung der Einkünfte noch nicht bescheidmäßig abgesprochen worden sei. Damit sei gemäß § 209a Abs. 2 BAO Verjährung für 1989 noch nicht eingetreten, weil die gegenständliche Einkommensteuerveranlagung mittelbar von der Erledigung der abgegebenen einheitlich und gesonderten Feststellungserklärung abhänge (Ritz, BAO³, Tz 7 zu § 209a).

Weiters weist der Bw. darauf hin, dass die Behörde aufgrund der Zurückweisungsbescheide gemäß § 295 BAO einen neuen abgeleiteten Bescheid erlassen müsse, da der abgeleitete

Bescheid rechtswidrig aufgrund eines Nichtbescheides erlassen wurde. Als zwingendes Ergebnis des Rechtsmittelverfahrens gegen die nichtigen Bescheide wären neue abgeleitete Bescheide zu erlassen. Folglich könnte gemäß § 209a BAO keine Verjährung eingetreten sein, da der Einkommensteuerbescheid 1989 indirekt von der Erledigung der Berufung abhängig war.

Der Bw. beantragte einen abgeleiteten Bescheid zu erlassen, der den Rechtszustand wiederherstellt, der vor Erlassung des rechtswidrigen abgeleiteten (weil von einem nichtigen Bescheid abgeleiteten) Bescheides bestanden hat.

Weiters beantragte der Bw. im Falle der Vorlage der Berufung an den unabhängigen Finanzsenat eine mündliche Verhandlung gemäß § 282 BAO durchzuführen.

Die Berufung wurde – ohne Erlassung einer Berufungsvereinbarung – an den unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

In der am 18. März 2009 abgehaltenen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt: Die Referentin hat dem Vertreter eine Aufstellung über die Daten und Bescheide hinsichtlich des Einkommensteuerverfahrens 1989 des Bw. und hinsichtlich des Feststellungsverfahrens 1989 betreffend der K-AG zur Kenntnis gebracht, wobei der Vertreter des Bw. die Richtigkeit der Daten bestätigt hat.

Der Vertreter des Bw. wirft im wesentlichen dem Finanzamt vor, dass es nicht gehandelt habe – es wurde seitens des Vertreters § 295 Abs. 1 BAO zitiert – da das Finanzamt dieser im Gesetz normierten Pflicht nicht nachgekommen sei.

Hinsichtlich der Begründung des Finanzamtes im Zurückweisungsbescheid zu § 209a BAO führt der Vertreter aus, dass diese Begründung nicht richtig sei, weil die Berufung gegen den Grundlagenbescheid im gegenständlichen Verfahren der Einkommensteuerbescheid 1989 nach § 304 BAO rechtzeitig eingebracht wurde.

Der Vertreter argumentiert weiters, dass die Berufung gegen den Grundlagenbescheid rechtzeitig eingebracht wurde und dass dem Bw. hinsichtlich des Feststellungsverfahrens „die Hände gebunden sind“, da der Bw. auf eine Entscheidung in diesem Verfahren warten muss und keine Möglichkeit hat rechtliche Schritte vorzunehmen. Eben aus diesem Grund gibt es die Regelung des § 209a BAO. Er verweist auf Ritz, BAO, RZ 6 zu § 209a.

Der Vertreter bekräftigt nochmals seine Vorbringen und stellt in den Raum, dass im Falle einer Abweisung der Berufung eine grobe Benachteiligung des Steuerpflichtigen vorliegt, da bei einer solchen Konstellation einem Steuerpflichtigen im Einkommensteuerverfahren die Hände gebunden sind und aus seiner Sicht das Prinzip der Rechtsstaatlichkeit verletzt sei, da es

einem Steuerpflichtigen auf Grund einer langen Verfahrensdauer in einem zusammenhängenden Verfahren rechtlich nicht mehr möglich sei, die Fristen in seinem Verfahren einzuhalten.

Der steuerliche Vertreter des Bw. sieht darin eine Verletzung der Grundprinzipien der Verfassung.

Der steuerliche Vertreter vertritt weiters die Meinung, dass das Finanzamt in seiner Begründung hinsichtlich seiner Auslegung des § 209a BAO irrt, weil im gegenständlichen Verfahren überhaupt kein Antrag auf Wiederaufnahme notwendig wäre, da bereits die Berufung gegen den abgeänderten Feststellungsbescheid vom 17.4.1997 ausreichen würde, um das abgeleitete Ergebnis in das Einkommensteuerverfahren einfließen zu lassen.

Abschließend beantragte der steuerliche Vertreter der Berufung stattzugeben.

Über die Berufung wurde erwogen:

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

Mit Einkommensteuerbescheid vom 10. Oktober 1990 wurden dem Bw. Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus einer atypisch stillen Beteiligung an der „K-AG“ zugerechnet. Der im Rahmen dieses Bescheides erfasste Betrag ergab sich aus der erklärungsgemäßen Verarbeitung der Erklärung der einheitlichen und gesonderten Einkünfte der Mitunternehmerschaft gemäß § 188 BAO vom 28. März 1991.

Aufgrund einer Betriebspprüfung (Bp) betreffend die Jahre 1989 – 1991 bei der „K-AG“, erließ das zuständige Finanzamt am 10. Februar 1997 einen geänderten Grundlagenbescheid für 1989, welcher mittels Berufung vom 17. April 1997 bekämpft wurde.

Von diesem Grundlagenbescheid abgeleitet erließ das für die Einkommensteuererhebung des Bw. zuständige Finanzamt am 24. April 1997 einen geänderten Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1989, welcher unstrittig noch im Jahr 1997 in einem Monat nach Zustellung in formelle Rechtskraft erwuchs.

In der gegen die den Grundlagenbescheid betreffenden abweisende Berufungsentscheidung vom 28. Oktober 2002 zu ZI 2002/13/0225 eingeklagten und mit Bescheid vom 27. Februar 2008 als unzulässig zurückgewiesenen VwGH - Beschwerde vom 12. Dezember 2002, stellt der Bw. durch seinen ausgewiesenen Vertreter dar, dass der Feststellungsbescheid 1989 (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, 2002/13/0225 betreffend die Beschwerde gegen die Berufungsentscheidung vom 28. Oktober 2002, wies das für die Erlassung des Grundlagenbescheides zuständige FA 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.

Aus der oben zitierten Formulierung der VwGH - Beschwerde vom 12. Dezember 2002 ist eindeutig erkennbar, dass das Finanzamt 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.

Der Bw. beantragte die Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens 1989. Unstrittig ist, dass der letzte Bescheid, der über diese Abgabe sprach, am 24. Mai 1997 erging, nicht bekämpft wurde und damit 1997 in Rechtskraft erwuchs.

Rechtsgrundlagen und rechtliche Würdigung

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 die Verjährung hinsichtlich der Einkommensteuer für 1989 bereits eingetreten ist.

Nach § 209 Abs. 3 BAO 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 Laufe eines Veranlagungszeitraumes erlischt, mit dem Zeitpunkt des Erlöschens der Abgabepflicht.

Bei der veranlagten Einkommensteuer des Jahres 1989 ist mit Ablauf des Jahres 1999 die absolute Verjährung eingetreten. Am Eintritt der absoluten Verjährung ändert auch der Umstand nichts, dass die absolute Verjährungsfrist erst mit dem Steuerreformgesetz 2005, BGBI. 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 mit Ablauf des Jahres 2004 ein.

2. Wiederaufnahme des Verfahrens nach § 303 Abs. 1 und 2 BAO

Wäre der Wiederaufnahmeantrag im Sinne des § 209a iVm § 304 BAO als rechtzeitig anzusehen, ist anhand der Kriterien des § 303 Abs. 1 BAO die Rechtmäßigkeit zu prüfen. Gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO – worauf sich der strittige Antrag in seiner Begründung ausdrücklich und ausschließlich stützt - ist dem Antrag einer Partei auf Wiederaufnahme eines durch Bescheid abgeschlossenen Verfahrens stattzugeben, wenn ein Rechtsmittel gegen den Bescheid nicht oder nicht mehr zulässig ist und Tatsachen oder Beweismittel 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 vom 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 12.8.1994, 91/14/0018).

Ein verspätet geltend gemachter Wiederaufnahmegrund ist zurückzuweisen (VwGH vom 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 Rechtssprechung (vgl. etwa VwGH vom 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 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 vom 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 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 (nova producta) handelt.

Die Tatsache sowie die Gründe der Falschadressierung des Feststellungsbescheides vom 10. Februar 1997 wurden vom Bw. jedenfalls im Rahmen seiner VwGH – Beschwerde vom 12. Dezember 2002 vorgebracht. Diese Tatsache und die entsprechenden Beweismittel waren dem Bw. daher spätestens ab diesem Tag bekannt und bewusst.

Der strittige Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 1989, datiert mit 25. Juli 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 wurde vom Finanzamt deshalb auch aus diesem Blickwinkel zurecht zurückgewiesen.

3. Rechtzeitigkeit im Hinblick auf die Fristen des § 304 BAO

§ 303 Abs. 1 und 2 BAO lauten:

- (1) 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) der Bescheid von Vorfragen abhängig war und nachträglich über eine solche Vorfrage von der hiefür zuständigen Behörde (Gericht) in wesentlichen Punkten anders entschieden wurde und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte (§ 303 Abs. 1 lit. b BAO).

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

Gemäß § 304 der Bundesabgabenordnung (BAO) ist nach Eintritt der Verjährung 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 BAO) 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.

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

Damit ist zunächst zu prüfen, ob die Verjährung hinsichtlich der Einkommensteuer 1989 nach den allgemeinen Regeln - unter Annahme der Verlängerung der Verjährungsfrist auf sieben Jahre - bereits eingetreten wäre.

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

Dabei ist zu beachten, dass die absolute Verjährungsfrist auch die Frist des § 304 lit. a BAO begrenzt (vgl. *Ritz*, BAO³, § 304 Tz 5 unter Hinweis auf *Ellinger ua.*, BAO³, § 209 Anm. 20 und § 304 Anm. 2). Nach § 209 Abs. 3 BAO verjährt das Recht auf Festsetzung einer Abgabe spätestens zehn Jahre nach Entstehung des Abgabenanspruches im Sinne des § 4 BAO (absolute Verjährung).

Der Abgabenanspruch der veranlagten Einkommensteuer entsteht nach § 4 Abs. 2 lit. a Z 2 BAO mit Ablauf des Kalenderjahres, für das die Veranlagung vorgenommen wird. Damit ist die **absolute Verjährung** mit Ablauf des Jahres 1999 und somit jedenfalls vor dem Jahr 2007 eingetreten. Daran ändert auch der Umstand nichts, dass diese Frist erst mit dem Steuerreformgesetz 2005 (BGBl. I 2004/57) von fünfzehn auf zehn Jahre verkürzt wurde, wäre sie selbst nach Maßgabe dieser längeren Frist mit Ablauf des Jahres 2004 eingetreten. Der hier zu beurteilende Wiederaufnahmsantrag vom 25. Juli 2008 wurde damit nach Eintritt der absoluten Verjährung gestellt, was nach § 304 lit. a BAO nicht zulässig ist.

3.2. Zulässigkeit der Wiederaufnahme des Verfahrens nach § 304 lit. b BAO

Das Gesetz erachtet einen Wiederaufnahmsantrag trotz Eintrittes der absoluten Verjährung als zulässig, wenn dieser innerhalb von fünf Jahren nach Eintritt der Rechtskraft des das Verfahren abschließenden Bescheides eingebracht wird. Unter Rechtskraft ist dabei 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 für 1989 vom 24. April 1997 bereits im Jahr 1997 eingetreten ist und dass damit zusätzlich diese Fünfjahresfrist spätestens 2002 abgelaufen war. Daraus ergibt sich, dass der nunmehr am 25. Juli 2008 eingebrachte Wiederaufnahmsantrag nicht innerhalb der Fünfjahresfrist des § 304 lit. b BAO eingebracht wurde.

Damit ist der Wiederaufnahmeantrag auch unter diesem Aspekt nicht mehr zulässig.

4. Wirkungsweise des § 209a BAO

Der steuerliche Vertreter des Bw. wendete ein, Verjährung könne aufgrund des § 209a Abs. 2 BAO nicht eingetreten sein, weil der Einkommensteuerbescheid 1989 von der Erledigung eines Rechtsmittels gegen bzw. eines Antrages auf Erlassung des entsprechenden Feststellungsbescheides im Sinne des § 188 BAO abhängig sei. Dazu ist folgendes auszuführen:

§ 209a BAO lautet:

(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.

(3) Sofern nicht Abs. 1 oder 2 anzuwenden ist, darf in einem an die Stelle eines früheren Bescheides tretenden Abgabenbescheid, soweit für einen Teil der festzusetzenden Abgabe bereits Verjährung eingetreten ist, vom früheren Bescheid nicht abgewichen werden.

Es ist unbestritten, dass das Grundlagenverfahren über die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte Auswirkungen auf das Einkommensteuerverfahren 1989 haben

kann. Trotzdem führt das nicht dazu, dass die Einkommensteuer 1989 nicht der Verjährung unterliegen würde, nur weil in Bezug auf die Feststellung der Einkünfte Verfahren offen sind. Schon aus dem Gesetzeswortlaut des § 209a BAO ergibt sich nämlich eindeutig, dass der Gesetzgeber nicht in die Verjährungs- oder Wiederaufnahmeverfahren bestimmen wollte. Er wollte nur erlauben, dass eine Abgabenfestsetzung in bestimmten Fällen "trotz des Eintrittes der Verjährung" erfolgen kann.

Dazu zählt etwa der Fall, dass zum Feststellungsverfahren gem. § 188 BAO eine Berufung oder ein entsprechender Antrag anhängig ist, woraus sich die mittelbare Abhängigkeit des Einkommensteuerverfahrens ergibt. Im Falle der späteren Entscheidung über diese Anbringung kann die Einkommensteuerfestsetzung trotz Eintritts der Verjährung bei Vorliegen der anderen Voraussetzungen etwa gemäß § 295 BAO angepasst werden (vgl. *Ritz*, BAO³, § 209a Tz 6ff; *Ellinger ua*, BAO³, § 209a Anm. 10).

Da der hier zu beurteilende Wiederaufnahmeantrag bezüglich des Einkommensteuerverfahrens 1989 selbst jedenfalls nicht vor dem Eintritt der Verjährung eingebracht wurde, findet § 209a Abs. 2 BAO insofern hier aber keine Anwendung. Die im vom Bw. zitierten Schreiben 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, wird vom unabhängigen Finanzsenat deshalb nicht geteilt. Nach § 6 Abs. 1 des Bundesgesetzes über den unabhängigen Finanzsenat (BGBl. I Nr. 97/2002; kurz UFG) sind die Mitglieder des unabhängigen Finanzsenates bei Besorgung der ihnen nach den Abgabenvorschriften (§ 3 Abs. 3 BAO) zukommenden Aufgaben weisungsfrei. Aus diesem Grunde hat die Beurteilung der gegenständlichen Rechtsfragen ausschließlich anhand der gesetzlichen Bestimmungen zu erfolgen.

Die vom Finanzamt verfügte Zurückweisung des Wiederaufnahmeantrages erfolgte deshalb im Ergebnis zu Recht. Der Antrag war unzulässig, weil bei dessen Einbringung sowohl die Dreimonatsfrist des § 303 Abs. 2 BAO wie auch die Fristen des § 304 BAO bereits abgelaufen waren.

Zum Vorbringen des steuerlichen Vertreters des Bw., dass das Finanzamt seiner in § 295 Abs. 1 BAO normierten Pflicht nicht nachgekommen sei, ist entgegenzuhalten, dass entsprechend dieser Bestimmung, wenn ein Bescheid von einem Feststellungsbescheid abzuleiten ist, so ist ohne Rücksicht darauf, ob Rechtskraft eingetreten ist, im Falle der nachträglichen Abänderung, Aufhebung oder Erlassung eines Feststellungsbescheides von Amts wegen durch einen neuen Bescheid zu ersetzen, oder wenn die Voraussetzungen für die Erlassung des abgeleiteten Bescheides nicht mehr vorliegen, aufzuheben. Mit der Änderung oder Aufhebung des abgeleiteten Bescheides kann gewartet werden, bis die Abänderung oder

Aufhebung des Feststellungsbescheides oder der nachträglich erlassene Feststellungsbescheid rechtskräftig geworden ist. Das bedeutet, dass Maßnahmen gemäß § 295 BAO unabhängig davon zulässig sind, ob die abgeleiteten Bescheide formell rechtskräftig sind. Dennoch sind die Verjährungsregeln anzuwenden, wobei der Eintritt der Verjährung von Amts wegen zu beachten ist. Insoweit hat das Finanzamt keine gesetzlich normierte Pflicht verletzt.

Ist der abgeleitete Bescheid ein Abgabenbescheid, so ist seine Änderung dem § 302 Abs. 1 zufolge grundsätzlich nur bis zum Ablauf der Verjährungsfrist zulässig. Ausnahmen hiervon können sich aus § 209a Abs. 2 BAO ergeben (Ritz, BAO, Kommentar³, § 295, Tz 11).

Auch unter diesem Aspekt ist der Wiederaufnahmeantrag nicht mehr zulässig.

5. Verletzung verfassungsgesetzlich gewährleisteter Rechte

Hinsichtlich des Vorbringens einer Verletzung der Grundprinzipien der Bundesverfassung ist anzumerken, dass die Abgabenbehörden gemäß Art. 18 Abs. 1 B-VG die geltenden Gesetze zu vollziehen haben.

Die Beurteilung, ob der Bw. durch den Bescheid in verfassungsrechtlich gewährleisteten Rechten oder wegen Anwendung eines verfassungswidrigen Gesetzes in seinen Rechten verletzt wurde, steht dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz nicht zu.

Einwendungen verfassungsrechtlicher Natur können im Abgabenverfahren nicht berücksichtigt werden und sind daher auch nicht Gegenstand dieses Berufungsverfahrens.

Der Wiederaufnahmeantrag war daher aus den oben angeführten Gründen vom Finanzamt zurückzuweisen. Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 9. April 2009