



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Herrn Dr. NN, in BB, vom 18. September 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Waldviertel vom 19. August 2008 betreffend Zurückweisung eines Antrages auf Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 1 lit. b Bundesabgabenordnung (BAO) hinsichtlich Einkommensteuer 1989 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Mit Schreiben vom 8. August 2008, beantragte Dr. NN (Berufungswerber, Bw.) die Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 BAO betreffend den gem. § 295 BAO abgeänderten Einkommensteuerbescheid 1989 vom 5. November 1997.

Begründend führt er aus, dass mit Bescheid vom 7. Mai 2008 festgestellt worden sei, dass der dem Einkommensteuerbescheid 1989 zugrunde liegende Bescheid über die einheitliche und gesonderter Gewinnfeststellung gem. § 188 BAO vom 10. Februar 1997 mangels gültigem Bescheidadressaten ein Nichtbescheid sei, welcher keine Rechtswirkungen entfalte.

Der auf Grundlage des Nichtbescheides erlassene - gemäß § 295 BAO abgeänderte - Einkommensteuerbescheid 1989 vom 5. November 1997, welcher den ursprünglichen Einkommensteuerbescheid ersetzt habe, entbehre daher der gesetzlichen Grundlage. Dieser Mangel könne nach der Judikatur auch nicht durch einen nachträglich erlassenen Grundlagenbescheid geheilt werden und es sei im Wege der beantragten Wiederaufnahme

der Rechtszustand vor Erlassung des Bescheides vom 5. November 1997 herzustellen und der Einkommensteuerbescheid 1989 in seiner ursprünglichen Fassung zu erlassen.

Die Qualifizierung des Grundlagenbescheides als Nichtbescheid stelle eine, als tauglichen Wiederaufnahmegrund hinsichtlich des Einkommensteuerbescheides 1989 anzusehende, neu hervorgekommene Tatsache iSd § 303 Abs. 1 lit b BAO dar. Die Unkenntnis der bescheiderlassenden Behörde betreffend den fehlenden Bescheidcharakter könne diesen Umstand im Verhältnis zum Rechtsunterworfenen nur zu einer „neu hervorgekommenen“ Tatsache machen, wobei den Bw. an der Nichtgeltendmachung kein grobes Verschulden treffe. Diese Rechtsansicht des Bw. werde durch das Bundesministerium für Finanzen (BMfF) in einem Schreiben vom 28. Oktober 2005 geteilt.

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

Das FA wies den Wiederaufnahmeantrag mit Bescheid vom 19. August 2008 zurück und führte begründend aus, dass gemäß § 209 Abs. 3 BAO das Recht auf Festsetzung der Abgabe spätestens 10 Jahre nach Entstehung des Abgabenanspruches verjähre. Weiters sei auf die Bestimmung des § 304 b BAO aufmerksam zu machen. Nach dieser sei die Wiederaufnahme des Verfahrens nach Eintritt der Verjährung ausgeschlossen, sofern ihr nicht ein vor dem Ablauf einer Frist von 5 Jahren nach Eintritt der Rechtskraft des das Verfahren abschließenden Bescheides eingebrachter Antrag gem. § 303 Abs 1 BAO zugrunde liege.

Die Rechtskraft des Einkommensteuerbescheides 1989 sei mit 3. 9. 1988 eingetreten und der Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens als verspätet eingebracht zurückzuweisen sei. In der Berufung vom 18. September 2008 bestritt der Berufungswerber den Eintritt der Verjährung hinsichtlich der Einkommensteuer für 1989.

Am 27. September 1990 sei eine einheitliche und gesonderte Feststellungserklärung der XY-AG (Rechtsnachfolger der XX GmbH u. ehemalige atypisch stille Gesellschafter) abgegeben worden, über die am 24. Mai 1991 erklärungsgemäß abgesprochen worden sei.

Nach Durchführung einer Wiederaufnahme des Verfahrens sei dieser Bescheid durch den – oben erwähnten – 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 einheitlichen und gesonderten Feststellungsbescheid bereits verstorbenen Personen angeführt worden.

Diesbezüglich sei zu beachten, dass auch im (Erst)Bescheid vom 24. Mai 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 bislang nicht bescheidmäßig abgesprochen worden sei. Es sei daher die am 27. September 1990 abgegebene Erklärung zur einheitlichen und gesonderten Feststellung der Einkünfte noch immer unerledigt und daher sei wegen mittelbarer Abhängigkeit der Einkommensteuer von diesem Grundlagenbescheid gem. § 209a Abs. 2 BAO Verjährung für 1989 noch nicht eingetreten.

Überdies müsse die Behörde aufgrund der Zurückweisungsbescheide gem. § 295 BAO neue abgeleitete Bescheide erlassen, da sie den abgeleiteten Bescheid rechtswidrig aufgrund eines Nichtbescheides neu erlassen habe. Zwingendes Ergebnis des Rechtsmittelverfahrens wäre somit die Neuerlassung abgeleiteter Einkommensteuerbescheide für 1989. Daher sei auch wegen mittelbarer Abhängigkeit des Verfahrens von Erledigung einer Berufung in Anwendung des § 209a BAO keine Verjährung eingetreten.

Lange Verfahrensdauern dürften nicht zu Lasten der Steuerpflichtigen gehen, vor allem dann nicht, wenn diese die Finanzverwaltung auf Fehler (Erlassung von Nichtbescheiden) im Rahmen des Berufungsverfahrens sogar aufmerksam gemacht hätten.

Die Berufung wurde – ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung – an den Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

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

Mit Einkommensteuerbescheid vom 5. November 1997 wurden dem Bw. Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus einer atypisch stillen Beteiligung an der XX GmbH u. ehemalige atypisch stille Gesellschafter (nunmehriger Rechtsnachfolger XY-AG) zugerechnet. Der im Rahmen dieses Bescheides erfasste Betrag ergab sich aus der erklärungskonformen Verarbeitung der Erklärung der einheitlichen und gesonderten Einkünfte der Mitunternehmerschaft gem. § 188 BAO vom 27. September 1990.

Aufgrund einer Betriebsprüfung (Bp) betreffend die Jahre 1989 – 1991 bei der XY-AG als Rechtsnachfolger der XX GmbH u. ehemalige atypisch stille Gesellschafter erließ das zuständige FA 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 FA am 5. November 1997 einen geänderten Einkommensteuerbescheid für 1989, welcher unstrittig noch im Jahr 1997 ein Monat nach Zustellung in formelle Rechtskraft erwuchs.

In der gegen die den Grundlagenbescheid betreffenden abweisenden Berufungsentscheidung vom 28. Oktober 2002 zu ZI 2002/13/0225 eingebrachten und mit Bescheid vom 27. Februar 2008 als unzulässig zurückgewiesenen VwGH - Beschwerde vom 12. Dezember 2002, stellt der Bw. (Beschwerdeführer Nr. 892) 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 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 1989 wurde vom Bw. vor dem streitgegenständlichen Antrag vom 8. August 2008 nicht gestellt.

Eine Wiederaufnahme des Verfahrens auf Antrag hinsichtlich Einkommensteuer 1989 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 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 Berufungswerbers, dass nach Maßgabe des § 209a Abs. 2 BAO die Verjährung nicht eingetreten sei, ist entgegenzuhalten:

*§ 209 a Abs. 1 und 2 BAO lauten:*

*„(1) Einer Abgabefestsetzung, die in einer Berufsentscheidung zu erfolgen hat, **steht der Eintritt der Verjährung nicht entgegen.***

*(2) Hängt eine Abgabefestsetzung unmittelbar oder mittelbar von der Erledigung einer Berufung oder eines in Abgabenvorschriften vorgesehenen Antrages (§ 85) ab, so **steht der Abgabefestsetzung 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**. Damit kann die Rechtsansicht des Berufungswerbers, dass Verjährung noch nicht eingetreten sei, nicht geteilt werden.

Für den strittigen Wiederaufnahmeantrag kommt nur § 209a Abs. 2 BAO zur Anwendung, wenn dieser trotz eingetretener Verjährung rechtzeitig iSd § 304 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 Wiederaufnahmeantrages zulässig sein muss. Gegenstand des Berufungsverfahrens ist lediglich die Frage der Zulässigkeit des Wiederaufnahmeantrages vom 8. August 2008.

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 gem. § 6 Abs. 1 UFG für den Unabhängigen Finanzsenat nicht bindend und hat aus diesem Grunde die Beurteilung der gegenständlichen Rechtsfragen ausschließlich anhand der gesetzlichen Bestimmungen zu erfolgen.

Für die Bewilligung einer beantragten Wiederaufnahme 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 (Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 304 Tz. 5 unter Hinweis auf Ellinger ua., BAO<sup>3</sup>, § 209 Anm. 20 und § 304 Anm. 2).

Für den gegenständlichen Wiederaufnahmeantrag vom 8. 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. Aus diesem Grund ist die Wiederaufnahme des Verfahrens auf Grund des Antrages vom 8. August 2008 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 5. November 1997 bereits im Jahr 1997 eingetreten ist. Daraus ergibt sich, dass der nunmehr am 8. August 2008 eingebrachte Wiederaufnahmeantrag nicht innerhalb der Fünfjahresfrist des § 304 lit. b BAO eingebracht wurde.

Damit ist dem Finanzamt zuzustimmen, wenn aus diesem Grund der gegenständliche Wiederaufnahmeantrag 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.

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, BAO<sup>3</sup>, § 303 Tz 27f unter Verweis auf VwGH 3.10.1984, 83/13/0067). Der Berufungswerber 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 22.2.1994, 91/14/0069).

Im Wiederaufnahmeantrag beruft sich der Berufungswerber ausdrücklich darauf, die Qualifizierung des Grundlagenbescheides sei eine **neu hervorgekommene Tatsache**.

Dazu hat das Höchstgericht in ständiger Rechtssprechung (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 Berufungswerber 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 1989, datiert mit dem 8. 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.

Wien, am 26. März 2009