

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Michael Mandlmayr in der Beschwerdesache Bf, gegen den Bescheid des Finanzamtes Kirchdorf Perg Steyr vom 16. März 2011 betreffend Zurückweisung des Antrages auf Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die Einkommensteuer 1989 gem. § 303 BAO zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

## Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (in der Folge kurz Bf) erzielte im **streitgegenständlichen Veranlagungsjahr 1989** als einer von 964 atypisch stillen Beteiligten der Fa. K Unternehmensbeteiligung und Leasing GmbH und Mitgesellschafter (in der Folge kurz K-GmbH und Mitges.) Einkünfte aus Gewerbebetrieb. An dieser Mitunternehmerschaft war auch die X GmbH beteiligt. Rückwirkend zum 31. Oktober 1993 wurden die Gesellschaftsanteile der meisten Mitunternehmer der K-GmbH und Mitges. nach Umwandlung der X GmbH in eine AG in die X AG eingebracht. Die Möglichkeit zur Kündigung der einzelnen atypischen stillen Beteiligungen bestand erstmals zum 30. April 1997. Ab dem 30. April 1997 erfolgten laufend Kündigungen von einzelnen Mitgesellschaftern. Zum 30. April 2000 wurden die letzten Mitunternehmer gekündigt und die Mitunternehmerschaft gekündigt.

Mit **Bescheid gemäß § 188 BAO vom 28. März 1991** wurden die Einkünfte der K-GmbH und Mitges. **für das Jahr 1989** vom Finanzamt Wien 6/7/15 erklärungsgemäß (hohe Verluste) einheitlich und gesondert festgestellt. Auf Grund einer Betriebsprüfung betreffend die Jahre 1989 bis 1991 erließ das Finanzamt Wien 6/7/15 am **10. Februar 1997** ua. einen **neuen Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO für das Jahr 1989**, in dem der zugewiesene Verlust wesentlich vermindert wurde. Das Finanzamt Wien 6/7/15 richtete

diese Erledigung an die X AG RNF der K Unternehmensbeteiligung und Leasing GmbH und Mitgesellschafter (in der Folge kurz K-AG und Mitgesellschafter).

Im **gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderten Einkommensteuerbescheid 1989 vom 28. April 1997** (lt. Berufung vom 18. April 2011) wurde dieses Ergebnis laut geänderter Mitteilung vom Wohnsitzfinanzamt des Bf verarbeitet und die Einkünfte aus Gewerbebetrieb entsprechend angepasst.

Die **gegen den Feststellungsbescheid 1989** des Finanzamtes Wien 6/7/15 vom 10. Februar 1997 erhobene **Berufung** wurde mit **Berufungsentscheidung** vom 28. Oktober 2002 als unbegründet abgewiesen.

Dagegen wurde von allen Beteiligten (der Bf als Nummer 007 ) der X AG als RNF der K Unternehmensbeteiligung und Leasing GmbH und Mitgesellschafter am **12. Dezember 2002 Beschwerde beim Verwaltungsgerichtshof erhoben (VwGH ZI. 2002/13/0224)**.

In der Beschwerde (S 27) machte der ausgewiesene Vertreter (ua.) des Bf auch die Rechtsunwirksamkeit der Bescheide aus dem Jahr 1997 unter Nennung auch des Bescheides über die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für das Jahr 1989 vom 10. Februar 1997 wegen Nennung eines unrichtigen Bescheidadressaten geltend:

In der Beschwerde (S 29) wird darauf hingewiesen, dass ein Feststellungsbescheid nach § 188 BAO, der nach Beendigung der Personengesellschaft an diese ergeht keine Rechtswirksamkeit entfaltet (Hinweis auf VwGH 02.08.2000, 99/13/0014, betreffend GmbH und stille Gesellschaft) und der gegenständliche Fall wegen Ausscheidens vieler atypisch stiller Beteiligter im Jahr 1994 vergleichbar sei. In der Beschwerde (S 30) wird geltend gemacht, dass sich der Feststellungsbescheid 1989 nicht an die einzelnen im Feststellungszeitraum beteiligten Gesellschafter gerichtet hat und deshalb nicht wirksam geworden ist (neuerlicher Hinweis auf VwGH 02.08.2000, 99/1370014).

Obige Sachverhaltsfeststellungen sind der genannten Verwaltungsgerichtshofbeschwerde vom 12. Dezember 2002, 2002/13/0224, und den Schriftsätzen der beiden Parteien des gegenständlichen Berufungsverfahrens entnommen.

Mit **Schriftsatz vom 2. Juli 2008** beantragte der Bf mit folgender Begründung die **Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO** bezüglich des "gem. § 295 BAO abgeänderten Einkommensteuerbescheides 1989" vom 28. April 1997:

**"Wiederaufnahmegrund :** *Mit Bescheid vom 07.05.2008 - eingelangt am 14.05.2008 - wurde festgestellt, dass der dem oben genannten Einkommensteuerbescheid 1989 zugrunde liegende Bescheid gem. § 188 BAO vom 10.02.1997 mangels gültigem Bescheidadressaten der Bescheidcharakter fehlt und dieser somit keine normative Kraft entfalten konnte. Es handelt sich um einen Nichtbescheid (VwGH 29.09.1997, 93/17/0042). Die Qualifizierung des Grundlagenbescheides als Nichtbescheid stellt eine **neu hervorgekommene Tatsache** im Sinne des § 303 Abs. 1 lit. b BAO dar und ist als **tauglicher Wiederaufnahmegrund** zu qualifizieren. Wenn selbst der bescheiderlassenden Behörde die Tatsache nicht bekannt war, dass der*

*Grundlagenbescheid nicht über Bescheidcharakter verfügte, so kann diese Tatsache im Verhältnis zum Rechtsunterworfenen nur als "neu hervorgekommen" gelten. Den Wiederaufnahmewerber trifft kein grobes Verschulden an der Nichtgeltendmachung dieses Umstandes. Die oben beschriebene Rechtsansicht wird durch die Erledigung des Bundesministeriums für Finanzen vom 28. Oktober 2005 geteilt. Siehe beiliegende Kopie der Erledigung. Weiters weise ich darauf hin, dass die Wiederaufnahme des rechtskräftigen Verfahrens zu einem abgeänderten Einkommensteuerbescheid 1989 führt."*

*In der **Begründung** führte der Bf aus, dass seine anteiligen Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit **Grundlagenbescheid** für das Jahr 1989, datiert mit 28. März 1991, festgestellt und ihm zugewiesen worden seien. 1993 habe eine Betriebsprüfung für den Zeitraum 1989 bis 1991 begonnen, die bis 18. Juni 1996 angedauert habe (Bericht vom 20. September 1996). Das Finanzamt habe am 10. Februar 1997 - eingelangt am 19. März 1997 - einen Bescheid gemäß § 188 BAO an die X AG RNF der K Unternehmensbeteiligungen GmbH und Mitgesellschafter erlassen, wobei hinsichtlich des Jahres 1989 eine abweichende Feststellung gegenüber dem ursprünglichen Grundlagenbescheid getroffen worden sei. Gegen diesen Bescheid sei zeitgerecht Berufung erhoben worden, die mit Berufungsentscheidung vom 28. Oktober 2002 als unbegründet abgewiesen worden sei. Gegen diese Erledigung der Finanzlandesdirektion sei am 12. Dezember 2002 Beschwerde beim Verwaltungsgerichtshof erhoben worden.*

*Der Bf setzte in der Begründung des Wiederaufnahmeantrages sinngemäß wie folgt fort:*

*Der Verwaltungsgerichtshof habe mit Beschluss vom 27. Februar 2008 - eingelangt am 13. März 2008 - die Beschwerde zurückgewiesen.*

*Mit Bescheiddatum vom 7. Mai 2008 habe die Finanzverwaltung einen Zurückweisungsbescheid zur Berufung vom 17. April 1997 erlassen, wobei dieser Zurückweisungsbescheid des Finanzamtes Wien 6/7/15 den Grundlagenbescheid 1989 vom 10. Februar 1997 - mangels gültigem Bescheidadressaten - zu einem Nichtbescheid erklärt und die Berufung als unzulässig zurückgewiesen habe. Aufgrund des erwähnten Nichtbescheides - erlassen durch das Finanzamt Wien 6/7/15 - wäre der ursprüngliche Einkommensteuerbescheid 1989 des Bf gemäß § 295 BAO durch den vorliegenden Einkommensteuerbescheid 1989 vom 10. Februar 1997 (Zusatz des erkennenden Gerichts: gemeint wohl 28. April 1997) ersetzt worden.*

**Die vorgenommene Abänderung des Einkommensteuerbescheides 1989 wäre auf Basis eines Nichtbescheides erfolgt und entspreche damit nicht den gesetzlichen Bestimmungen.**

*Sein rechtliches Interesse an der Wiederaufnahme begründete der Bf damit, dass es für die Abänderung an einem tauglichen Feststellungsbescheid gefehlt habe. Da der abgeleitete Einkommensteuerbescheid 1989 somit rechtswidrig erlassen worden sei und auch ein nachträglich rechtswirksam erlassener Grundlagenbescheid diesen Mangel nicht heilen könne, sei dem Wiederaufnahmeantrag stattzugeben.*

*Da der Rechtszustand herzustellen sei, der ohne Abänderung gemäß § 295 BAO vorgelegen habe, sei der Einkommensteuerbescheid in der Fassung des ursprünglichen Einkommensteuerbescheides vom 14. September 1992 (s. Berufung vom 18. April 2011) 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 28. April 1997 entspreche. Verfahrensrechtlich berechtige dieser neue Grundlagenbescheid nämlich nicht zur Abänderung des aufgrund der Wiederaufnahme neu erlassenen Bescheides. Die Wiederaufnahme ermögliche, diese rechtswidrige Abänderung zu korrigieren.*

*Hinsichtlich der **Verjährung** wies der Bf darauf hin, dass abgeleitete Abgabenbescheide im Gegensatz zu Feststellungsbescheiden der Verjährung unterlägen und damit dem Rechtsunterworfenen ein Rechtsverlust drohe.*

Dem Wiederaufnahmeantrag wurde eine **Anfragebeantwortung** des Bundesministeriums für Finanzen vom 28. Oktober 2005 beigelegt, wonach eine Bescheidänderung gemäß § 295 Abs. 1 BAO die Erlassung eines Grundlagenbescheides voraussetze. Ergehe ein solcher nicht, könne diese Rechtswidrigkeit auch im Rahmen eines Wiederaufnahmeantrages geltend gemacht werden. Der Bewilligung der Wiederaufnahme stehe die Bemessungsverjährung nicht entgegen.

Mit **Bescheid vom 16. März 2011** wurde der Antrag vom 2. Juli 2008 auf Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 1 BAO vom Finanzamt **zurückgewiesen**, weil das Recht, die Einkommensteuer für das Jahr 1989 festzusetzen, mit 31. Dezember 2004 absolut verjährt sei. Gemäß § 304 BAO sei aber nach Eintritt der Verjährung eine Wiederaufnahme des Verfahrens ausgeschlossen.

Mit **Schriftsatz vom 18. April 2011** erhob der Abgabepflichtige im Wesentlichen mit folgender Begründung **Berufung gegen den Zurückweisungsbescheid vom 16. März 2011** und beantragte die Aufhebung des gemäß § 295 BAO geänderten Einkommensteuerbescheides 1989 vom 28. April 1997 und Festsetzung gemäß dem gemäß § 295 BAO geänderten Einkommensteuerbescheid vom 19. September 1992:

*Der hier zutreffende Wortlaut des § 209a BAO bestimme:*

*"Hängt eine Abgabenfestsetzung unmittelbar oder **mittelbar** von der Erledigung einer Berufung oder eines in den Abgabenvorschriften vorgesehenen Antrages (§ 85) ab, so steht der Abgabenfestsetzung der Eintritt der Verjährung nicht entgegen, ... wenn ein Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens rechtzeitig im Sinn des § 304 eingebracht wurde."*

*Im gegenständlichen Fall sei die eingetretene – auch absolute – Verjährung daher irrelevant. Die Festsetzung der Einkommensteuer 1989 hänge mittelbar vom Feststellungsbescheid 1989 zu St.Nr. 00 des FA 6/7/15 Wien ab.*

*Der gemäß BP geänderte Feststellungsbescheid 1989, zugestellt 19. März 1997, sei laut Zurückweisungsbescheid des Finanzamtes, zugestellt am 14. Mai 2008, kein Bescheid,*

sondern ein "Nichtbescheid". Ebenso der Zurückweisungsbeschluss des VwGH, zugestellt am 13. März 2008, hinsichtlich der Berufungsentscheidung der FLD vom 28. Oktober 2002.

Der am 19. März 1997 zugestellte geänderte Feststellungsbescheid 1989 sei somit nie existent gewesen. Maßgeblich für den Einkommensteuerbescheid 1989 sei daher immer noch der erstmals ergangene Feststellungsbescheid für 1989.

Mit **Berufungsvorentscheidung vom 20. August 2012** wies das Finanzamt die Berufung vom 18. April 2011 gegen den Zurückweisungsbescheid vom 6. März 2011 sinngemäß im Wesentlichen mit folgender Begründung ab:

Im **§ 303 BAO** seien folgende Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens genannt:

(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) der Bescheid durch Fälschung einer Urkunde, falsches Zeugnis oder eine andere gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonst wie erschlichen worden ist, oder

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.

(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.

Der Bf habe seinen Antrag vom 2. Juli 2008 auf den § 303 lit. b BAO gestützt und meine, die vom Finanzamt 6/7/15 in deren Zurückweisungsbescheid vom 7. Mai 2008 getroffene Qualifizierung des Grundlagenbescheides vom 10. Februar 1997 als "Nichtbescheid" sei eine neue Tatsache und stelle damit einen Wiederaufnahmegrund dar.

Im Übrigen verweise der Bf auf seine Berufung und auch auf die Bestimmungen des **§ 209a Abs. 2 BAO**, der da lautet:

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.

Damit die Bestimmung des § 209a (2) BAO zur Anwendung kommen kann, sei entscheidend, ob der Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens rechtzeitig (innerhalb der Frist von fünf Jahren nach Eintritt der Rechtskraft des das Verfahren abschließenden Bescheides) eingebracht wurde **und** ob der vom Bf angeführte Grund für die Wiederaufnahme zutreffe.

Wie der Bf in seinem Wiederaufnahmeantrag vom 2. Juli 2008 selbst schreibe, wurde gegen den Feststellungsbescheid des Finanzamtes 6/7/15 vom 10. Feber 1997 berufen. Aus der Aktenlage des betreffenden Feststellungsverfahrens ergebe sich, dass die fehlende Bescheidqualität (das Vorliegen eines Nichtbescheides) schon Gegenstand dieser Berufung aus dem Jahr 1997 war.

Der VwGH habe die fehlende Bescheidqualität, die auch Inhalt der dazu ergangenen zweitinstanzlichen Sachentscheidung der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland war, mit Beschluss über die Beschwerdezurückweisung vom 27.2.2008 bestätigt. Dem in der Folge dieser Rechtsansicht entsprechenden, durch das Feststellungsfinanzamt noch erlassenen Zurückweisungsbescheid vom 7. Mai 2008 betreffend die ursprüngliche Berufung aus dem Jahr 1997 könne nur mehr ein verfahrensabschließender Formalcharakter hinsichtlich der im Instanzenzug getroffenen Entscheidungen über die vom Bf unter anderem erhobenen Einwendungen, wonach es sich um einen Nichtbescheid gehandelt hätte, beigemessen werden. Daraus ergeben sich keine neuen Tatsachen im Sinne des § 303 BAO in Bezug auf eine Einkünftefeststellung nach § 188 BAO mehr. Aus der Zurückweisung einer Berufung gegen einen Nichtbescheid könne auch keine mittelbare Abhängigkeit im Sinne des § 209a Abs. 2 BAO von in einem Feststellungsbescheid enthaltenen, für andere (Abgaben)Bescheide bedeutsamen Feststellungen gemäß den §§ 185 ff BAO abgeleitet werden.

Der Partei im betreffenden Feststellungsverfahren des Finanzamtes 6/7/15 in Wien müsse somit längst bekannt gewesen sein, dass es sich beim 1997 durchgeführten Feststellungsverfahren - ihrem eigenen Vorbringen nach - um einen "Nichtbescheid" gehandelt hatte, sodass (selbst wenn Sie als Beteiligter einen Wiederaufnahmeantrag noch innerhalb der Fünfjahresfrist ab Rechtskraft des letztgültigen Einkommensteuerbescheides betreffend das Jahr 1989 gestellt hätten) von einem groben Verschulden an der verspäteten Geltendmachung eines Wiederaufnahmegrundes auszugehen ist.

Hinsichtlich der Kenntnis der "neuen" Tatsachen hat sich die vertretene Partei nach übereinstimmender Meinung in Literatur und Rechtsprechung die Kenntnis des Vertreters (der Partei nach § 78 Abs. 2 lit. a BAO) zurechnen zu lassen.

Die Berufung habe daher abgewiesen werden müssen.

Mit **Schriftsatz vom 19. September 2012** stellte der Bf einen **Vorlageantrag** und führte ergänzend sinngemäß im Wesentlichen Folgendes aus:

Gegen den Feststellungsbescheid vom 10. 2.1997, zugestellt 19. 3. 1997, sei am 17.4.1997 beim Finanzamt 6/7/15 Wien die Berufung eingebracht worden, über die

die FLD für Wien, NÖ und Burgenland in der Sache selbst entschieden, den Bescheid des Finanzamtes bestätigt und die Berufung abgewiesen habe. Von einer fehlenden Bescheidqualität des bekämpften Bescheides sei nach der Aktenlage nirgends auch nur andeutungsweise die Rede gewesen.

Der Zurückweisungsbeschluss des VwGH betreffe die Entscheidung der FLD und nicht den Feststellungsbescheid des Finanzamtes vom 10. 2. 1997, dessen Bescheidqualität vom VwGH gar nicht geprüft worden sei. Angesichts einer Zeitspanne von 5 1/2 Jahren zwischen Bescheid und Berufungsentscheidung sei anzunehmen, dass sich die Verhältnisse hinsichtlich der Bescheidadressaten geändert haben. Die Beschlussbegründung des VwGH sei daher auf den Bescheid nicht einfach übertragbar.

Mit Bescheid vom 7. 5. 2008, zugestellt am 14. 5. 2008, habe das Finanzamt die Berufung gegen den Feststellungsbescheid vom 19. 3. 1997 zurückgewiesen, indem es diesen der Begründung des VwGH zum Zurückweisungsbeschluss iSd FLD-Entscheidung folgend überraschenderweise zum "Nichtbescheid" erklärt habe, ohne in seiner Begründung dafür konkrete Fakten anzuführen.

Dieser Verfahrensablauf im Zusammenhang mit der langen Verfahrensdauer beweise, dass die Behörden selbst den Feststellungsbescheid nicht als den seltenen Fall eines "Nichtbescheides" erkannten. Ein höherer Wissensstand könne auch der Partei nicht zugemutet werden. Somit könnten der Partei weder grobes Verschulden noch Fristversäumnis angelastet werden. Mit der **ab 1. September 2011 gültigen Einfügung des Absatz 4 in § 295 BAO** habe der Gesetzgeber auch klargestellt, dass er die Kenntnis des Wiederaufnahmegrundes im Sinne des § 303 BAO erst mit der Zurückweisung der Berufung wegen "Nichtbescheid" als gegeben wissen will.

### **Vom erkennenden Gericht festgestellter Sachverhalt**

Im ursprünglichen Einkommensteuerbescheid 1989 wurden dem Bf. Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus einer atypisch stillen Beteiligung an der K-GmbH (nunmehriger Rechtsnachfolger X AG) und Mitges. zugerechnet. Der im Rahmen dieses Bescheides erfasste Betrag ergab sich aus der erklärungskonformen 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 AG als Rechtsnachfolger der K-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 28. 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 2. Juli 2008 nicht gestellt.

### **Beweiswürdigung**

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus dem unbestrittenen Akteninhalt.

### **Rechtslage** (Fettdruck durch das erkennende Gericht)

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

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

*a) der Bescheid durch eine gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonst wie 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, **BGBI. I Nr. 14/2013**, ist nach Eintritt der Verjährung eine Wiederaufnahme des Verfahrens nur zulässig, wenn der Wiederaufnahmeantrag 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

eingebraachter Antrag gemäß § 303 Abs. 1 zugrunde liegt.

Gemäß **§ 323 Abs. 3 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 Abgabenspruches (§ 4 BAO). Der Abgabenspruch der veranlagten Einkommensteuer entsteht nach § 4 Abs. 2 lit. a Z 2 BAO mit Ablauf des Kalenderjahres, für das die Veranlagung vorgenommen wird, soweit nicht der Abgabenspruch 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 Abgabensfestsetzung, die in einer Beschwerdeentscheidung oder in einem Erkenntnis zu erfolgen hat, steht der Eintritt der Verjährung nicht entgegen.*

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

Vorbemerkung: Nachstehende **Erwägungen** sind weitgehend dem einen gleichgelagerten Fall betreffenden Erkenntnis des **BFG 26.11.2014, RV/7102540/2011**, entnommen.

### **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 nicht hinsichtlich dieses Verfahrens schon 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, nach Maßgabe des § 209a Abs. 2 BAO sei die Verjährung nicht eingetreten, wird Folgendes entgegnet:

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 Abgabensfestsetzung trotz des Eintrittes der Verjährung zulassen. Die Rechtsansicht des Bf, die im gegenständlichen Fall bereits eingetretene absolute Verjährung sei irrelevant, ist unzutreffend.

Für den gegenständlichen Wiederaufnahmeantrag vom 2. Juli 2008 ist nämlich gem. § 209a Abs. 2 BAO entscheidend, ob dieser trotz eingetretener Verjährung rechtzeitig iSd § 304 eingebracht worden ist.

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 wegen der richterlichen Unabhängigkeit für das Bundesfinanzgericht nicht bindend und hat die Beurteilung der gegenständlichen Rechtsfragen ausschließlich anhand der gesetzlichen Bestimmungen zu erfolgen.

### **Rechtzeitigkeit im Hinblick auf die Fristen des § 304 BAO**

Nach **§ 304 BAO, BGBl. I 2013/14** ist Voraussetzung für die Zulässigkeit einer Wiederaufnahme, dass der Wiederaufnahmeantrag vor Eintritt der Verjährung eingebracht worden ist.

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

Dem gegenständlichen Wiederaufnahmeantrag vom 2. Juli 2008 steht entgegen, dass er nicht vor Eintritt der absoluten Verjährung, die mit 31. Dezember 1999 (jedenfalls aber mit 31. Dezember 2004) eingetreten ist, eingebracht worden ist.

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 2. Juli 2008 nicht vor Eintritt der absoluten Verjährung, die 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 bereits im Jahr 1997 eingetreten ist. Daraus ergibt sich, dass der nunmehr am 2. Juli 2008 eingebrachte Wiederaufnahmeantrag nicht innerhalb der Fünfjahresfrist des § 304 lit. b BAO eingebracht wurde.

### **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 der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung (vgl. VwGH 26.04.1994, 91/14/0129) ausgesprochen, dass Tatsachen iSd § 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 Änderung der Verwaltungspraxis oder der Rechtsprechung oder nach vorhergehender Fehlbeurteilung oder Unkenntnis der Gesetzeslage eigenständig gewonnen werden - sind danach keine neuen Tatsachen (VwGH 19.05.1993, 91/13/0224; VwGH 19.11.1998, 96/15/0148; VwGH 31.03.2011, 2008/15/0215).

Nur neu hervorgekommene Tatsachen oder Beweismittel - das sind solche, die schon vor Erlassung des das wiederaufzunehmende Verfahren abschließenden Bescheides bestanden haben, aber erst nach diesem Zeitpunkt bekannt wurden (nova reperta) - kommen als tauglicher Wiederaufnahmegrund iSd 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 17.09.1990, 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 21.02.1985, 83/16/0027).

Damit kann zusammenfassend festgestellt werden, dass im Rahmen des Neuerungsstatbestandes 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 21.05.2008, 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.

Entgegen dem Vorbringen des Bf im Vorlageantrag kommt es auf ein Verschulden nicht mehr an.

Die vom Finanzamt verfügte Zurückweisung des Wiederaufnahmeantrages erfolgte aus obigen Gründen zu Recht.

### **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 BAO idF des FVwGG 2012, BGBl. I Nr. 14/2013.

Deshalb war die Revision für zulässig zu erklären.

Linz, am 17. Februar 2015