



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der B. K. D., vertreten durch Mag. Franz Müller, Rechtsanwalt, 3470 Kirchberg am Wagram, Georg-Ruck-Straße 9, gegen den Bescheid des Finanzamtes Amstetten Melk Scheibbs betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2001 entschieden:

Die Berufung wird als verspätet zurückgewiesen.

Entscheidungsgründe

1. Fr. M. U. ist am 23.2.2000 ohne Hinterlassung einer letztwilligen Anordnung verstorben. Auf Grund des Gesetzes waren die fünf Kinder der Verstorbenen, F. U., A. U., I. F., B. K. und K. U. (nunmehr: R.) zu je einem Fünftel des Nachlassvermögens als Erben berufen. Die Verlassenschaft umfasste insbesondere den Betrieb E. P sowie eine Liegenschaft in P.

Der notariellen Niederschrift vom 9.7.2001 und dem Beschluss des BG S. vom 12.7.2001 zu folge leistete A. U. eine Abgeltungszahlung in Höhe von je 1 Mio S an seine vier Geschwister und diese erklärten, keine Erb- und Pflichtteilsansprüche geltend zu machen. Von A. U. wurde eine bedingte Erbserklärung abgegeben und diesem am 12.7.2001 der – im Wesentlichen aus vorerwähntem Betrieb und der Liegenschaft bestehende – Nachlass eingeantwortet.

2. Am 28.2.2002 – somit nach der Einantwortung – erließ das Finanzamt einen Bescheid, mit dem es F. U. gemäß § 81 Abs. 2 BAO als gemeinsamen Vertreter der nach dem Tod der M. U. entstandenen Miteigentumsgemeinschaft bestellte. Weiters verständigte das Finanzamt hiervon die übrigen Mitglieder gemäß § 81 Abs. 2 letzter Satz BAO.

3. Der Rechtsvertreter der K. U. beantragte am 10.6.2002 die Bestellung des F. U. „für eine nicht existierende Erbengemeinschaft“ zu widerrufen. Dieser Antrag wurde vom Finanzamt zurückgewiesen; eine dagegen gerichtete Berufung blieb im Ergebnis ohne Erfolg. Das gegen die abweisende Berufungsentscheidung des UFS 26.7.2005, RV/1071-W/04, angestrengte Beschwerdeverfahren wurde wegen Nichtbefolgung eines Mängelbehebungsverfahrens eingestellt (VwGH 18.10.2005, 2005/16/0221).

4. Mit 9.8.2004 hat das Finanzamt gemäß § 188 BAO einen Feststellungsbescheid für das Jahr 2000 erlassen und einen den Betrieb betreffenden Veräußerungsgewinn ermittelt, der den weichenden Erben anteilmäßig zugerechnet wurde.

Der gegen diesen Feststellungsbescheid gerichteten Berufung hat das Finanzamt mit Berufungsvorentscheidung vom 1. August 2005 stattgegeben und die Einkünfte aus Gewerbebetrieb (bzw. den darin enthaltenen Veräußerungsgewinn) für das Jahr 2000 mit 0 S festgestellt. In der Begründung wies das Finanzamt darauf hin, dass die aus den Erben bestehende Mitunternehmerschaft vom 23.2.2000 bis Juli 2001 bestanden habe. Ein Veräußerungsgewinn bei den weichenden Erben sei daher nicht im Jahr 2000, sondern erst 2001 zu erfassen.

5. Das Finanzamt erließ sodann eine als Feststellung von Einkünften für das Jahr 2001 intendierte Erledigung, die an „F. U. und Mitges“ ergangen ist. Der UFS wies die dagegen gerichtete Berufung als unzulässig zurück (UFS 4.4.2007, RV/1098-W/06). Die aus den weichenden Erben – von Februar 2000 bis Juli 2001 – bestehende Erbengemeinschaft sei im Zeitpunkt der Erlassung des erstinstanzlichen Feststellungsbescheides bereits beendet gewesen, weshalb der an „F. U. und Mitges“ gerichtete Feststellungsbescheid an eine nicht mehr existierende Gesellschaft ergangen sei und daher keine Rechtswirksamkeit habe entfalten können.

6. Schließlich erließ das Finanzamt den nunmehr angefochtenen Bescheid über die Feststellung von Einkünften für das Jahr 2001, adressiert an F. U., I. F, B. K und K. U., mit dem den weichenden Erben wiederum Einkünfte aus Gewerbebetrieb (Veräußerungsgewinne) zugerechnet wurden. Die Zustellung erfolgte zu Handen der Ö- SteuerberatungsgmbH, da der nach § 81 Abs. 2 BAO zum Vertreter der Gemeinschaft bestellte F. U. am 14.4.2008 dieser Steuerberatungsgesellschaft Vollmacht erteilt und diese ihre Zustellbevollmächtigung über FinanzOnline dem Finanzamt bekannt gegeben hat. Der angefochtene Bescheid enthält den Hinweis auf die Zustellfiktion des § 101 BAO und wurde nachweislich am 9.7.2008 zugestellt.

Die Ö- SteuerberatungsgmbH beantragte am 6.8.2008 gemäß § 245 Abs. 3 BAO die Verlängerung der Berufungsfrist bis 31.10.2008. Dieser Antrag wurde vom Finanzamt mit nachweislich am 19.8.2008 zugestelltem Bescheid abgewiesen.

Die Berufungsfrist, die durch den Antrag nach § 245 Abs. 3 BAO gehemmt war, hat somit am 22.8.2008 geendet. Eine Berufung ist durch die Ö- SteuerberatungsgmbH bis zu diesem Zeitpunkt nicht eingebracht worden.

7. Die Bw. hat durch ihren Rechtsvertreter am 5.11.2008 eine Berufung eingebracht; der Bescheid sei ihrem ausgewiesenen Vertreter erst über Aufforderung von der Ö- SteuerberatungsgmbH übermittelt worden und ihm am 24.10.2008 zugekommen. Obwohl dem Finanzamt bekannt sei, dass die Bw. der Ö- SteuerberatungsgmbH nie eine Vollmacht erteilt habe, stelle das Finanzamt den angefochtenen Bescheid der Ö- SteuerberatungsgmbH zu. Damit sei dieser Bescheid mangels direkter Zustellung an die Bw. gemäß § 97 BAO unwirksam geblieben.

Aus prozessualer Vorsicht beantrage sie ausdrücklich Zustellung des Feststellungsbescheides zu Handen ihres mit Zustellvollmacht ausgewiesenen Vertreters.

Obwohl der Unabhängige Finanzsenat bereits mit seinem „Erkenntnis“ vom 4.4.2007 (Anm.: sh. hierzu Punkt 5) in dieser Rechtssache anlässlich der Berufung der Bw. gegen den Feststellungsbescheid vom 3.3.2006 ausdrücklich – und auch für das Finanzamt verständlich und bindend – ausgeführt habe, dass ein Bescheid, der nach Beendigung der Personengesellschaft (Anm. der Bw. hiezu: **die in Wahrheit nie existierte**) zugestellt werde, keine Rechtswirkungen entfalte, erlasse das Finanzamt – ohne jede Eile – 15 Monate später in Folge unrichtiger rechtlicher Beurteilung einen gleichlautenden Bescheid, der nunmehr nicht an „F. U. und Mitbesitzer“, sondern an F. U., I. F. B. K und K. U., die seit Jahren den Nachnamen R. führe, adressiert und an die nicht für die Bw. zur Zustellung legitimierte Ö- SteuerberatungsgmbH zugestellt worden sei.

Die Zustellfiktion des § 101 Abs. 3 BAO sei aber nur anwendbar, wenn die Personenvereinigung noch nicht beendet ist. Nach Beendigung habe der Bescheid an die zuletzt Beteiligten zu ergehen (Ritz, BAO³, Rz 12 zu § 101). Ein gemeinsamer Zustellbevollmächtigter existiere nicht, insbesondere sei die Ö- SteuerberatungsgmbH niemals als Zustellbevollmächtigter bestellt worden.

Dem Finanzamt sei überdies sei 10.6.2002, also seit mehr als fünf Jahren, die rechtliche Situation bekannt, insbesondere dass die Bw. nie eine Erbsserklärung zum Nachlass ihrer Mutter abgegeben habe, sondern A. U. Alleinerbe nach ihrer Mutter M. U. gewesen sei. Das Recht auf Erlassung eines neuen Feststellungsbescheides mehr als sechs Jahr nach Kenntnis des Sachverhaltes sei daher erloschen. Die Bw. erhebe daher ausdrücklich die Einrede der Verjährung.

Die Berufung stellte sodann den unter Punkt 1 geschilderten Sachverhalt dar und betonte

insbesondere, dass vier der fünf Kinder, darunter auch die Bw., keine Erbserklärung zum Nachlass abgegeben und sich gegen Leistung eines Abfindungsbetrages von je ATS 1,000.000 des ihnen zustehenden Erbrechtes entschlagen hätten. Die Erbsentschlagung sei vom Bezirksgericht zur Kenntnis genommen, die zum ganzen Nachlass abgegebene Erbserklärung des A. U. angenommen, dessen Alleinerbrecht für ausgewiesen erkannt, sowie die diesbezügliche Einantwortungsurkunde erlassen worden. Damit sei dieser rückwirkend ab Todestag auch Alleineigentümer des in die Verlassenschaft fallenden Unternehmens geworden. Es werde beantragt, endlich den Akt des Bezirksgerichtes, noch bevor er skartiert werde, beizuschaffen.

Unter Zugrundelegung dieses Sachverhaltes ergebe sich zwingend, dass die Bw. nie – vor allem auch nicht in der vom Finanzamt unterstellten Zeit – Erbe ihrer Mutter und daher auch niemals (Mit-)Unternehmerin hinsichtlich des in die Verlassenschaft fallenden Unternehmens gewesen sei, sondern A. U. unmittelbarer und alleiniger Rechtsnachfolger der M. U. als Betreiber des Unternehmens sei, und die Bw. daher denknotwendigerweise nie Einkünfte aus Gewerbebetrieb gehabt habe.

Die Berufung wiederholt sodann weitwendig den oben dargestellten Sachverhalt unter Bezugnahme auf ein erstelltes Bewertungsgutachten und versucht schließlich, eigenständig – offensichtlich aber nicht durch ein Gutachten untermauert – den Gebäudewert und den Veräußerungsgewinn (bzw. –verlust) zu berechnen.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Als erwiesen angenommener Sachverhalt

Der dieser Entscheidung zugrunde liegende Sachverhalt ist unstrittig; verwiesen wird diesbezüglich auf die Punkte 1 bis 6 des Sachverhaltsteiles. Aus diesem Grund waren die Beweisanträge der Bw., die darauf abzielen, nachzuweisen, dass

- A. U. als Alleinerbe eingeantwortet wurde;
 - die übrigen vier Kinder keine Erbserklärung abgegeben haben und sich gegen Leistung eines Abfindungsbetrages von je ATS 1,000.000 des ihnen zustehenden Erbrechtes entschlagen haben,
- abzulehnen, da die unter Beweis zu stellenden Tatsachen als richtig anerkannt werden bzw. unerheblich sind.

Hinzugefügt sei im Übrigen, dass der Unabhängige Finanzsenat bereits im Zuge der Vorverfahren Einsicht in den Gerichtsakt genommen hat.

2. Feststellung von Einkünften nach § 188 BAO

Nach § 188 Abs. 1 lit b BAO in der für das Streitjahr geltenden Fassung wird der Gewinn aus Gewerbebetrieb einheitlich und gesondert festgestellt, wenn an den Einkünften mehrere Personen beteiligt sind.

Wie sich aus einer Vielzahl von Erkenntnissen des VwGH ergibt (sh zB aus jüngerer Zeit VwGH 1.10.2008, [2006/13/0123](#) mwN), tritt der Erbe hinsichtlich des Nachlassvermögens und der daraus erzielten Einkünfte schon mit dem Todestag in die Rechtsstellung des Erblassers ein und hat, wenn im Nachlassvermögen Betriebsvermögen enthalten ist, die Buchwerte des Erblassers zu übernehmen und fortzuführen. Diese Rechtsmeinung teilt auch die Bw. Abmachungen der Erben darüber, wem die Einkünfte aus der Verlassenschaft bis zur Einantwortung zufließen sollen, sind allerdings steuerlich grundsätzlich (auch rückwirkend) anzuerkennen, soweit sie nicht einen Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes im Sinne des § 22 BAO darstellen (VwGH 20.4.2004, [2003/13/0160](#)).

Die weichenden Miterben haben erklärt, gegen Leistung eines Abfindungsbetrages von je ATS 1.000.000 (sh. Niederschrift vom 9.7.2001) keine Erb- und Pflichtteilsansprüche geltend zu machen. Hierbei handelt es sich um eine Abmachung in obigem Sinn, wobei hinzuzufügen ist, dass der dem Erkenntnis des VwGH 20.4.2004, [2003/13/0160](#), zugrundeliegende Sachverhalt auch insoweit mit dem Berufungsfall vergleichbar ist, als auch hier der Übernehmende des Betriebs Alleinerbe wurde.

Wie bereits in UFS 26.7.2005, RV/1071-W/04, festgehalten wurde, vertritt der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung - wie etwa VwGH 26.5.1998, [93/14/0191](#) - die Ansicht, für den Fall, dass mehrere Personen zu Erben eines Betriebes berufen sind, dieser Betrieb aber nur von einem Erben gegen Abfindung aus nachlassfremden Mitteln an die Miterben weitergeführt wird, die weichenden Erben in Höhe des Unterschiedsbetrages zwischen den auf sie entfallenden Betriebsvermögensanteilen und der erhaltenen Abfindung einen Veräußerungsgewinn erzielen (vgl. VwGH 27.1.1969, [249/68](#); 22.12.1976, [1688/74](#); 14.4.1993, [91/13/0239](#)).

Die Rechtsansicht der Bw. scheint darauf hinaufzulaufen, dass ihrer Meinung nach der Abfindungsbetrag völlig unversteuert bleiben müsste. Dem ist zu entgegnen, dass dieser Abfindungsbetrag auch die im Betrieb enthaltenen stillen Reserven abgilt. Eine Nichtversteuerung würde einerseits bedeuten, dass die weichenden Erben einen bei ihnen realisierten Veräußerungsgewinn entgegen den Bestimmungen des § 24 EStG steuerlich eliminieren könnten, und andererseits der Erwerber der Miteigentumsanteile an die Buchwerte des Erblassers gebunden wäre und keine Aufwertung durchführen könnte, was mit der steuerlichen Gleichbehandlung

des Erwerbs von Mitunternehmeranteilen von dritten Personen völlig unvereinbar wäre.

Fest steht somit jedenfalls, dass mit dem Todestag der Erblasserin am 23. Februar 2000 eine aus den (präsumptiven) Erben bestehende Mitunternehmerschaft entstanden ist. Wenn nun die Erben im Zuge des Verlassenschaftsverfahrens übereingekommen sind, dass nur ein Erbe, nämlich A. U., den Betrieb weiterführen wird und die weichenden Erben finanziell abgefunden werden, so hat diese Mitunternehmerschaft bis zu dem Zeitpunkt existiert, in dem vertragsgemäß die Übertragung der Gesellschaftsrechte an A. U. wirksam wurde. Dieser Vorgang kann zu einer Veräußerungsgewinnbesteuerung im Sinne des § 24 EStG in Höhe des Unterschiedsbetrages zwischen den auf die Erben entfallenden Betriebsvermögensanteilen und den Abfindungsbeträgen führen, wobei allfällige Veräußerungsgewinne im Rahmen eines Feststellungsverfahrens nach § 188 BAO zu ermitteln sind.

Entscheidend dafür, ob ein Feststellungsverfahren durchgeführt wird, ist nach der oben zitierten Bestimmung des § 188 BAO, ob an den Einkünften (hier: aus Gewerbebetrieb) mehrere Personen beteiligt sind. Aus welchem Rechtstitel diese Beteiligung erfolgt, ist ohne Bedeutung. Ebenso ohne Relevanz ist daher auch, ob eine Erbserklärung und eine Einantwortung erfolgt ist.

Da also am Veräußerungsergebnis, das durch die Leistung des Abfindungsbetrages von je ATS 1,000.000 pro weichendem Erben realisiert wurde, mehrere Personen beteiligt waren, war das Finanzamt verhalten, dieses Veräußerungsergebnis im Rahmen eines Verfahrens nach § 188 BAO festzustellen. Da die Erlassung eines Feststellungsbescheides nicht der Verjährung unterliegt (sh. zB Ritz, BAO³, § 207 Rz 8), geht auch die diesbezügliche Rüge der Bw. ins Leere.

2. Bescheidadressierung

Gemäß § 191 Abs. 1 lit. c BAO ergeht der Feststellungsbescheid in den Fällen des § 188 BAO an die Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit, deren Gesellschaftern (Mitgliedern) gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind.

Ist eine Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit in dem Zeitpunkt, in dem der Feststellungsbescheid ergehen soll, bereits beendet, so hat der Bescheid gemäß § 191 Abs. 2 BAO an diejenigen zu ergehen, denen gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind (sh. bereits UFS 4.4.2007, RV/1098-W/06). Ein Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO, der nach Beendigung der Personengesellschaft an diese ergeht, entfaltet daher keine Rechtswirkungen. Daher hat der UFS in obiger Entscheidung konsequenterweise die Berufung vom 6.4.2006 gegen die ursprüngliche als Feststellungsbescheid intendierte Erledigung des Finanzamtes zurückgewiesen.

Der jetzt angefochtene Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO für das Jahr 2001 ist nunmehr aber in rechtlich nicht zu beanstandender Weise an die Personen ergangen, denen nach Beendigung der Personenvereinigung (Personengemeinschaft) gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind, nämlich an die weichenden Erben, und hat damit Rechtswirksamkeit entfaltet.

3. Vertreterbestellung

§ 81 Abs. 1 BAO legt fest, dass abgabenrechtliche Pflichten einer Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit von den zur Führung der Geschäfte bestellten Personen und, wenn solche nicht vorhanden sind, von den Gesellschaftern (Mitgliedern) zu erfüllen sind. Kommen zur Erfüllung dieser Pflichten mehrere Personen in Betracht, so haben diese nach § 81 Abs. 2 BAO hiefür eine Person aus ihrer Mitte oder einen gemeinsamen Bevollmächtigten der Abgabenbehörde gegenüber namhaft zu machen. Solange und soweit eine solche Namhaftmachung nicht erfolgt, kann die Abgabenbehörde eine der zur Erfüllung der in § 81 Abs. 1 BAO in Betracht kommenden mehreren Personen als Vertreter mit Wirkung für die Gesamtheit bestellen.

Gemäß § 81 Abs. 3 BAO ist, sobald und soweit die Voraussetzungen für die Bestellung eines Vertreters durch die Abgabenbehörde nachträglich weggefallen sind, die Bestellung zu widerufen.

In den Fällen des § 19 Abs. 2 sind gemäß § 81 Abs. 6 BAO die Abs. 1, 2 und 4 auf die zuletzt beteiligt gewesenen Gesellschafter (Mitglieder) sinngemäß anzuwenden. Die bei Beendigung der Personenvereinigung (Personengemeinschaft) bestehende Vertretungsbefugnis bleibt, sofern dem nicht andere Rechtsvorschriften entgegenstehen, insoweit und solange aufrecht, als nicht von einem der zuletzt beteiligt gewesenen Gesellschafter (Mitglieder) oder der vertretungsbefugten Person dagegen Widerspruch erhoben wird.

Werden an alle Gesellschafter (Mitglieder) einer Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit in dieser ihrer Eigenschaft schriftliche Ausfertigungen einer Abgabenbehörde gerichtet, so gilt gemäß Abs. 7 leg. cit. der nach Abs. 1 bis 5 für die Personenvereinigung (Personengemeinschaft) Zustellungsbevollmächtigte auch als gemeinsamer Zustellungsbevollmächtigter der Gesellschafter (Mitglieder). Ergehen solche schriftliche Ausfertigungen nach Beendigung einer Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit, so gilt die nach Abs. 6 vertretungsbefugte Person auch als Zustellungsbevollmächtigter der ehemaligen Gesellschafter (Mitglieder), sofern ein solcher nicht eigens namhaft gemacht wurde. Die Bestimmung des Abs. 6 über die Erhebung eines Widerspruches gilt sinngemäß.

Die Regelungen des § 81 Abs.1 bis 8 BAO zielen darauf ab, dass für eine Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit nach Möglichkeit eine vertretungsbefugte Kontaktperson zur Abgabenbehörde vorhanden ist, ohne dass dadurch eine Beeinträchtigung der Rechte der an der Personenvereinigung (Personengemeinschaft) Beteiligten oder beteiligt Gewesenen erfolgt.

Im gegenständlichen Fall trifft dies auf die bis Juli 2001 steuerlich existente Mitunternehmerschaft zu, und zwar bis zur Bereinigung und Beendigung des Abgabenverfahrens.

Der Vorgangsweise des Finanzamtes, mangels Namhaftmachung eines gemeinsamen Bevollmächtigten gemäß § 81 Abs. 2 BAO eine Person aus dem Kreis der Erben zum gemeinsamen Vertreter zu bestellen, kommt somit Berechtigung zu.

Dies ist mit Bescheid vom 28.2.2002 erfolgt, der somit zu einem Zeitpunkt erlassen wurde, in dem die Personenvereinigung (Personengemeinschaft) bereits beendet war, was nach der oben zitierten Bestimmung des § 81 Abs. 6 und 7 BAO zulässig gewesen ist (sh Ellinger-Iro-Kramer-Sutter-Urtz, BAO³, § 81 Anm. 20). Damit ist aber auch klargestellt, dass die Bestimmungen bezüglich des Widerspruchs nicht anwendbar sind, da diese nur dann zum Zug kommen können, wenn die Vertreterbestellung während des aufrechten Bestandes der Personenvereinigung (Personengemeinschaft) erfolgt ist, die danach beendet wird.

Somit wurde F. U. rechtswirksam nach § 81 Abs. 2 BAO zum Vertreter mit Wirkung für die Gesamtheit bestellt.

4. Bescheidzustellung

Nach § 81 Abs. 7 BAO waren somit behördliche Erledigungen grundsätzlich Hrn. F. U. zuzustellen. Dieser war aber auch berechtigt, Dritte mit der Vertretung der Gemeinschaft zu betrauen. Er hat sodann am 14.4.2008 der Ö- SteuerberatungsgmbH Vollmacht erteilt; diese hat dies dem Finanzamt mittels FinanzOnline am gleichen Tag bekanntgegeben.

Der angefochtene Feststellungsbescheid ist daher in rechtlich nicht zu beanstandender Weise zu Handen der Steuerberatungsgesellschaft zugestellt worden. Da der Bescheid auch die Zustellfiktion des § 101 iVm § 190 Abs. 1 BAO enthalten hat, ist die Zustellung gegenüber allen zuletzt an der Gemeinschaft Beteiligten wirksam geworden, und zwar am 9.7.2008.

5. Berufung

Gemäß § 245 Abs. 3 BAO kann die Berufungsfrist aus berücksichtigungswürdigen Gründen, erforderlichenfalls auch wiederholt, verlängert werden. Durch einen Antrag auf Fristverlängerung wird der Lauf der Berufungsfrist gehemmt.

Dies bedeutet, dass durch den Antrag die Berufungsfrist „abgestoppt“ wird und nach Wegfall des Hemmungsgrundes weiterläuft.

Wie im Sachverhaltsteil, Punkt 6, ausgeführt, hat die Ö- SteuerberatungsgmbH am 6.8.2008, also drei Tage vor Ablauf der Berufungsfrist, Fristverlängerung bis 31.10.2008 beantragt.

Dieser Antrag wurde vom Finanzamt mit nachweislich am 19.8.2008 zugestelltem Bescheid abgewiesen.

Die Berufungsfrist, die durch den Antrag nach § 245 Abs. 3 BAO gehemmt war, ist somit am 19.8.2008 (Wegfall des Hemmungsgrundes) weitergelaufen und hat daher am 22.8.2008 geendet (19.8.2008 zuzüglich drei Tage). Die formelle Rechtskraft ist daher am 22.8.2008 eingetreten.

6. Ergebnis

Die Bw. hat durch ihren Rechtsvertreter erst am 5.11.2008 eine Berufung eingebracht. Da zu diesem Zeitpunkt die Berufungsfrist bereits abgelaufen war, musste die Berufung gemäß § 273 Abs. 1 lit. b iVm § 289 Abs. 1 BAO als nicht fristgerecht eingebracht zurückgewiesen werden.

Wien, am 7. Juli 2009