



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Dr. HF, V., vertreten durch C., vom 28. August 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes SV vom 19. August 2008 betreffend **Zurückweisung eines Antrages auf Wiederaufnahme des Verfahrens** gemäß § 303 Abs. 1 lit. b Bundesabgabenordnung hinsichtlich **Einkommensteuer 1989** (§ 295 BAO) entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Aus der Aktenlage ergibt sich, dass mit 27. Oktober 1998 ein gemäß § 295 Abs. 1 BAO abgeänderter Einkommensteuerbescheid betreffend 1989 erging, der in der Folge angefochten wurde. Das Berufungsverfahren wurde mit Berufungsvorentscheidung vom 25. Oktober 2002 (endgültig) erledigt.

Mit Eingabe vom 14. August 2008 beantragte der Berufungswerber (in der Folge auch: Bw.), das Verfahren hinsichtlich des nach § 295 Bundesabgabenordnung (BAO) abgeänderten Einkommensteuer (ESt-) Bescheides für 1989 vom 27. Oktober 1998 gemäß § 303 BAO wiederaufzunehmen. Begründend dazu führte der Bw. aus, dem – dem angeführten Einkommensteuerbescheid zugrunde liegenden – Bescheid gemäß § 188 BAO vom 10. Februar 1997 fehle mangels gültigem Bescheidadressaten der Bescheidcharakter. Diese mittels Bescheid vom 7. Mai 2008 vorgenommene Qualifizierung als Nichtbescheid, der keine

Rechtswirkungen entfalten könne, stelle eine als tauglichen Wiederaufnahmsgrund anzusehende neu hervorgekommene Tatsache im Sinne des § 303 Abs. 1 lit b BAO dar, an deren Nichtgeltendmachung den Bw. als Wiederaufnahmswerber kein grobes Verschulden treffe. Diese Ansicht werde im Übrigen auch in der Auskunftserteilung des Bundesministeriums für Finanzen vom 28. Oktober 2005 geteilt, welche dem gegenständlichen Antrag beigelegt war. Er weise darauf hin, dass die Wiederaufnahme des rechtskräftigen Verfahrens zu einem abgeänderten Einkommensteuerbescheid 1989 führe. Nach Darlegung des bisherigen Verfahrensverlaufes sowohl hinsichtlich des Feststellungsbescheides als auch bezüglich seines eigenen ESt-Bescheides wiederholte der Bw. in seinen rechtlichen Ausführungen, dass der abgeleitete Einkommensteuerbescheid vom 27. Oktober 1998 rechtswidrig erlassen worden sei und auch ein nachträglich rechtswirksam erlassener Grundlagenbescheid diesen Mangel nicht heilen könne (VwGH 93/14/0203), weswegen dem Wiederaufnahmeantrag stattzugeben sei. Es sei der Rechtszustand herzustellen, der ohne Abänderung gemäß § 295 BAO vorgelegen sei. Die beantragte Wiederaufnahme ermögliche die rechtswidrige Abänderung gemäß § 295 BAO zu korrigieren. Hinsichtlich der Verjährung weise er darauf hin, dass abgeleitete Abgabenbescheide – im Gegensatz zu Feststellungsbescheiden – der Verjährung unterlägen und damit dem Rechtsunterworfenen grundsätzlich ein Rechtsverlust drohe. Die beantragte Wiederaufnahme ermögliche dem Steuerpflichtigen die Ansprüche innerhalb der Verjährung geltend zu machen.

Das Finanzamt SV (Finanzamt) wies den Antrag des Bw. mit dem nunmehr angefochtenen Zurückweisungsbescheid vom 19. August 2008 zurück und begründete seine Ansicht unter Hinweis auf § 304 lit. b BAO damit, dass die darin für den Wiederaufnahmeantrag vorgesehene Frist von 5 Jahren schon abgelaufen sei. Der Wiederaufnahmeantrag wäre somit verspätet eingebracht worden.

Der Bw. erhob dagegen am 28. August 2008 Berufung. Diese stützte er auf die von der T. beim Bundesministerium für Finanzen eingeholte (o.a.) Rechtsauskunft vom 28. Oktober 2005. Dieser Rechtsauskunft sei zu entnehmen, dass die Wiederaufnahme auch dann zu bewilligen sei, wenn die Bemessungsverjährung der Erlassung eines neuerlichen Änderungsbescheides entgegenstehe.

Das Finanzamt legte die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

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

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

Mit Einkommensteuerbescheid wurden dem Bw. Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus einer atypisch stillen Beteiligung an der A, 1, nunmehr B) zugerechnet. Der im Rahmen dieses

Bescheides erfasste Betrag ergab sich aus der am 28.03.1991 erfolgten erklärungsgemäßen Verarbeitung der Erklärung der einheitlichen und gesonderten Einkünfte der Mitunternehmerschaft gemäß § 188 BAO.

Aufgrund einer bei der Mitunternehmerschaft durchgeführten Betriebsprüfung erging am 10. Februar 1997 ein neuer Feststellungsbescheid betreffend das Jahr 1989, welcher an die „C“ adressiert war, wobei die Mitgesellschafter laut einer beiliegenden Liste definiert waren. In dieser Liste waren auch (noch) Personen angeführt, deren Anteile im Zeitpunkt der Bescheiderlassung bereits – im Erbwege oder durch Rechtsgeschäfte unter Lebenden – übertragen worden waren.

Von diesem Grundlagenbescheid abgeleitet erließ das für die Einkommensteuererhebung des Bw. zuständige Finanzamt am 27. Oktober 1998 einen geänderten Einkommensteuerbescheid für 1989. Ergänzend zu den Ausführungen des Bw. im Wiederaufnahmeantrag ist dem Abgabeformationssystem der Finanzverwaltung entnehmbar, dass gegen den o.a. Bescheid (u.a.) Berufung erhoben wurde. Diese Berufung wurde am 25. Oktober 2002 (endgültig) mit Berufungsvorentscheidung erledigt. **Somit erwuchs der Bescheid im Jahr 2002 in Rechtskraft.**

In der gegen die den Grundlagenbescheid betreffenden abweisenden Berufungsentscheidung vom 28. Oktober 2002 zu Zl. 2002/13/0224 eingebrachten und mit Bescheid vom 27. Februar 2008 als unzulässig zurückgewiesenen VwGH-Beschwerde vom 12. Dezember 2002, stellt der Bw. (Beschwerdeführer Nr. 187) durch seinen ausgewiesenen Vertreter dar, dass der Feststellungsbescheid 1989 (Grundlagenbescheid) vom 10. Februar 1997 falsch adressiert 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, 2002/13/0224, betreffend die Beschwerde gegen die Berufungsentscheidung vom 28. Oktober 2002, wies das für die Erlassung des Grundlagenbescheides zuständige FA 0 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 14. August 2008 nicht gestellt.

### **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.

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

Gemäß § 207 Abs. 1 BAO unterliegt das Recht, eine Abgabe festzusetzen, (...) der Verjährung, wobei die Verjährungsfrist nach Abs. 2 leg. cit. bei der veranlagten Einkommensteuer fünf Jahre beträgt.

Die Verjährung beginnt gemäß § 208 Abs. 1 lit. a BAO bei der zu veranlagenden Einkommensteuer mit Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist und entsteht der genannte Abgabenanspruch nach § 4 Abs. 2 lit. a Z 2 BAO bei der zu veranlagenden Einkommensteuer mit Ablauf des Kalenderjahres, für das die Veranlagung vorgenommen wird, soweit (...).

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.

Im vorliegenden Fall entstand der Abgabenanspruch bezüglich der zu veranlagenden Einkommensteuer 1989 mit Ablauf des Jahres 1989. Das Recht, die Abgabe (neu) festzusetzen verjäherte sohin spätestens zehn Jahre danach, also mit Ablauf des Jahres 1999. 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.

Und auch nach § 209a Abs. 2 BAO ist die Verjährung eingetreten:

*§ 209a Abs. 1 und 2 BAO lauten:*

*"(1) Einer Abgabefestsetzung, die in einer Berufungsentscheidung 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**.

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 der Wiederaufnahmeantrages vom 14. 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. Nach leg. cit. besteht keine Bindung an Weisungen der Mitglieder des unabhängigen Finanzsenates bei Besorgung der ihnen nach den Abgabenvorschriften (§ 3 Abs. 3 BAO) zukommenden Aufgaben. Aus diesem Grunde hat die Beurteilung der gegenständlichen Rechtsfragen anhand der gesetzlichen Bestimmungen zu erfolgen. Darüber hinaus wäre zu beachten, dass die vom Bw. daraus abgeleitete Ansicht, eine Wiederaufnahme sei bei der gegebenen Sachlage vorzunehmen, von der Berufungsbehörde nicht geteilt wird. So werden im genannten Auskunftsschreiben zwar allgemein die – materiell-rechtlichen – Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme und Zusammenhänge mit anderen verfahrensrechtlichen Maßnahmen

dargelegt, auf die rechtzeitige Antragstellung wurde darin indes nicht eingegangen. In verständiger Würdigung des Inhaltes der Anfragebeantwortung kann diesem wohl nur die Bedeutung beigemessen werden, dass die vom Bw. gewünschten verfahrensrechtlichen Konsequenzen selbstredend nur bei zeit- bzw. fristgerechter Antragstellung eintreten könnten.

### **Zulässigkeit der Wiederaufnahme des Verfahrens nach § 304 lit. b BAO:**

Für die Bewilligung einer beantragten Wiederaufnahme sieht § 304 BAO Ausnahmen von der grundsätzlich maßgebenden Befristung durch die Verjährung vor.

Im § 304 BAO ist bestimmt, dass nach Eintritt der Verjährung eine Wiederaufnahme des Verfahrens ausgeschlossen ist, 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) von sieben Jahren zulässig wäre, oder

b) vor dem Ablauf einer Frist von fünf Jahren nach Eintritt der Rechtskraft des das Verfahren abschließenden Bescheides  
eingebrachter Antrag gemäß § 303 Abs. 1 zugrunde liegt.

Daraus ergibt sich, dass auch noch ungeachtet einer bereits eingetretenen Verjährung eine Wiederaufnahme eines Verfahrens zulässig ist, sofern die Voraussetzungen der §§ 303 und 304 BAO erfüllt sind.

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 14. 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 14. August 2008 nach § 304 lit. a BAO nicht zulässig.

Mit § 304 lit. b BAO idF BGBl. 1994/681 wurde die Möglichkeit geschaffen, eine Wiederaufnahme über Antrag auch dann vorzunehmen, wenn die in der lit. a. leg. cit. enthaltene Frist schon abgelaufen ist, mit anderen Worten also, wenn ein Wiederaufnahmsantrag erst nach Ablauf der „absoluten“ Verjährungsfrist gestellt worden ist. Die Fünfjahresfrist des § 304 lit. b BAO wiederum beginnt mit der Rechtskraft des das Verfahren abschließenden Bescheides zu laufen, wobei unter „Rechtskraft“ diesfalls die

formelle Rechtskraft zu verstehen ist (vgl. Ritz, ÖStZ 1995, 120; Ellinger ua, BAO<sup>3</sup>, § 304 Anm. 5).

Im gegenständlichen Fall wurde laut Abgabensinformationssystem festgestellt, dass die das Einkommensteuerverfahren 1989 abschließende Berufungsvorentscheidung am 25. Oktober 2002 erging, daher mit (Ende) 2002 formell rechtskräftig geworden ist. Unter Berücksichtigung einer Frist von fünf Jahren ab diesem Zeitpunkt hätte ein Wiederaufnahmeantrag spätestens bis 31.12.2007 eingebracht werden müssen, um als rechtzeitig im Sinne des § 304 lit. b BAO qualifiziert zu werden, was aber tatsächlich nicht geschehen ist, da der Wiederaufnahmeantrag mit 4. August 2008 datiert und mit 14. August 2008 eingelangt ist.

Die Zurückweisung des Wiederaufnahmeantrages vom 14. August 2008 mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid wegen Eintritt der Verjährung erfolgte demnach zu Recht.

### **Neuerungstatbestand nach § 303 Abs. 1 lit. b BAO**

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 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 Bw. ausdrücklich darauf, die Qualifizierung des Grundlagenbescheides sei eine **neu hervorgekommene Tatsache**. Dazu hat das Höchstgericht in ständiger Rechtsprechung (vgl. etwa VwGH 26.4.1994, 91/14/0129) ausgesprochen, dass Tatsachen im Sinn des § 303 Abs. 1 lit. b BAO ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende **tatsächliche Umstände** seien, also Elemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis geführt hätten, wie etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen und Eigenschaften.

Neue Erkenntnisse in Bezug auf die rechtliche Beurteilung solcher Sachverhaltselemente - gleichgültig, ob 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 die Einkommensteuer 1989, datiert mit 4. August 2008 – eingelangt am 14. 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.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Klagenfurt, am 5. Mai 2009