



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, nunmehr vertreten durch Rechtsanwalt, vom 14. November 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes X vom 31. Oktober 2008, mit dem der Antrag vom 11. August 2008 auf Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 1989 zurückgewiesen worden ist, entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw) gab in seiner Einkommensteuererklärung für 1989, die am 16. Mai 1990 beim Finanzamt x einlangte, bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb als Beteiligter – d.h. beim Punkt 3.b des Einkommensteuererklärungsformulares E1 – drei Gesellschaften an: Gesellschaft1; Gesellschaft2; Gesellschaft3.

Er reichte folgende drei Mitteilungen, die die TreuhandgesellschaftC. am 2. April bzw 10. Mai 1990 an ihn gerichtet hatte, über die unter Punkt 3 b einzutragenden steuerlichen Ergebnisanteile beim Finanzamt x ein:

- betreffend Geschäftsherrin1: -406.077 öS;
- betreffend Aktiengesellschaft2 & Co KG: -192.156 öS;

- betreffend Geschäftsherrin3: 3.000 öS.

Das Finanzamt x setzte in dem mit 14. Jänner 1991 datierten Einkommensteuerbescheid für 1989 die Einkünfte aus Gewerbebetrieb dementsprechend mit -595.223 öS an.

Am 15. März 1991 langte beim Finanzamt x eine Mitteilung des Finanzamtes für den y. Bezirk in Wien über die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte für 1989 gemäß [§ 188 BAO](#) betreffend Beteiligung an der Geschäftsherrin1. mit einem Anteil des Bw an den Einkünften aus Gewerbebetrieb (inklusive 14.000 öS Sonderbetriebsausgaben) iHv -409.238 öS ein.

Das Finanzamt x erließ daraufhin gemäß [§ 295 Abs 1 BAO](#) einen mit 5. April 1991 datierten Einkommensteuerbescheid für 1989 an den Bw, in welchem die Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit -598.394 öS angesetzt waren, und der mit den bescheidmäßigen Feststellungen des Finanzamtes für den y. Bezirk in Wien zu St.Nr. 1 begründet war.

Am 31. Jänner 1996 langte beim Finanzamt x eine Mitteilung des Finanzamtes für den y. Bezirk in Wien über die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte für 1989 gemäß [§ 188 BAO](#) betreffend Beteiligung an der Rechtsnachfolgerin Geschäftsherrin3 vorm. geschäftsherrin3 mit einem Anteil des Bw an den Einkünften aus Gewerbebetrieb (inklusive 3.000 öS Sonderbetriebseinnahmen) in Höhe von -27.791 öS ein.

Das Finanzamt x erließ daraufhin gemäß [§ 295 Abs 1 BAO](#) einen mit 27. März 1996 datierten Einkommensteuerbescheid für 1989 an den Bw, in welchem die Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit -623.185 öS angesetzt waren.

Am 18. April 1997 langte beim Finanzamt x eine Mitteilung des Finanzamtes für den y. Bezirk in Wien über die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte für 1989 gemäß [§ 188 BAO](#) betreffend Beteiligung des Bw als Mitunternehmer an der Rechtsnachfolgerin Geschäftsherrin1 RNF der geschäftsherrin1 und Mitgesellschafter mit einem Anteil des Bw an den Einkünften aus Gewerbebetrieb (inklusive 14.000 öS Sonderbetriebsausgaben) iHv -65.695 öS ein.

Das Finanzamt x erließ daraufhin gemäß [§ 295 Abs 1 BAO](#) einen mit 26. Juni 1997 datierten Einkommensteuerbescheid für 1989 an den Bw, in welchem die Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit -285.642 öS angesetzt waren, welcher mit den bescheidmäßigen Feststellungen des Finanzamtes für den y. Bezirk in Wien zur Steuernummer 1 begründet war, und welcher die Einkommensteuer für 1989 mit einer um 137.422 öS niedrigeren Gutschrift als der vorherige Einkommensteuerbescheid für 1989 vom 27. März 1996 festsetzte.

Diese Nachforderung von 137.422 öS war vom 16. Juli 1997 bis 3. Dezember 2004 von der Aussetzung der Einhebung gemäß [§ 212a BAO](#) ausgesetzt. Ab 3. Dezember 2004 befand sich

dieser Betrag mit umgerechnet 9.986,85 € wieder auf dem Steuerkonto des Bw; und zugleich wurden 2.625,75 € Aussetzungszinsen zu Lasten des Bw gebucht. Die Summe dieser beiden Beträge ist 12.612,60 €; darauf wird in der Eingabe vom 26. November 2010 (siehe später) Bezug genommen werden.

Mit Schriftsatz vom 11. August 2008, beim Finanzamt X eingelangt am 13. August 2008, stellte der Bw „innerhalb offener Frist den Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 BAO“ betreffend „gem. § 295 BAO abgeänderter Einkommensteuerbescheid 1989 ausgestellt am 26.06.1997“.

Unter der Zwischenüberschrift „Wiederaufnahmegrund“ brachte der Bw im Wiederaufnahmeantrag vor (Fettdruck im Original): „*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 29.9.1997, 93/170042).*

Die Qualifizierung des Grundlagenbescheides als Nichtbescheid stellt eine neu hervorgekommene Tatsache im Sinn 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 Wiederaufnahmswerber trifft kein grobes Verschulden an der Nichtgeltendmachung dieses Umstandes.“

Diese Rechtsansicht werde durch die in Kopie beiliegende Erledigung des Bundesministeriums für Finanzen vom 28. Oktober 2005 geteilt. Die Wiederaufnahme des Verfahrens würde zu einem abgeänderten Einkommensteuerbescheid 1989 führen.

Auf der zweiten Seite des Antragsschreibens brachte der Bw unter den Zwischenüberschriften „Begründung“ und „I. Sachverhalt“ vor, dass mit Grundlagenbescheid für das Jahr 1989, datiert mit 28. März 1991, die anteiligen Einkünfte aus Gewerbebetrieb ihm zugewiesen worden seien.

Im Jahr 1993 habe eine den Zeitraum 1989 - 1991 betreffende Betriebsprüfung, die bis 18. Juni 1996 gedauert habe, begonnen; der BP-Bericht sei mit 20. September 1996 datiert. Das Finanzamt habe am 10. Februar 1997 - eingelangt am 19. März 1997 - einen Bescheid gem. § 188 BAO an die „RechtsnachfolgerinGeschäftsherrin1 RNF der Geschaeftherrin1 und Mitgesellschafter“ erlassen, wobei hinsichtlich des Jahres 1989 eine abweichende Feststellung

gegenüber dem Grundlagenbescheid vom 28. März 1991 getroffen worden sei.

Gegen den Bescheid vom 10. Februar 1997 sei zeitgerecht Berufung erhoben worden. Mit Berufungsentscheidung vom 28. Oktober 2002 sei der Grundlagenbescheid vom 10. Februar 1997 bestätigt und die Berufung als unbegründet abgewiesen worden. Gegen diese Erledigung sei am 12. Dezember 2002 eine Beschwerde beim Verwaltungsgerichtshof eingebracht worden, welcher mit Beschluss vom 27. Februar 2008 - eingelangt am 13. März 2008 - die Beschwerde zurückgewiesen habe. Mit Bescheid vom 7. Mai 2008 habe die Finanzverwaltung zur Steuernummer 1 einen Zurückweisungsbescheid zur Berufung vom 17. April 1997 erlassen.

*"Der nunmehr vorliegende **Zurückweisungsbescheid des Finanzamtes für den Y Bezirk** erklärt den **Grundlagenbescheid 1989 vom 10.02.1997 - mangels gültigem Bescheidadressaten - zu einem Nichtbescheid und weist die Berufung als unzulässig zurück.***

Abgeleiteter Bescheid / Einkommensteuerbescheid 1989

Aufgrund vorhin erwähnter Nichtbescheide - erlassen durch das Finanzamt für den Y Bezirk - wurde mein ursprünglicher Einkommensteuerbescheid 1989 gem. [§ 295 BAO](#) durch den vorliegenden Einkommensteuerbescheid 1989 ersetzt."

Zur rechtlichen Beurteilung wurde vorgebracht, dass aus nachfolgenden Gründen an einer Wiederaufnahme gemäß [§ 303 BAO](#) ein rechtliches Interesse bestehe:

Die Abänderung eines abgeleiteten Bescheides gemäß [§ 295 BAO](#) sei nur dann zulässig, wenn der betreffende Bescheid von einem Grundlagenbescheid abzuleiten sei. Unbestritten sei nunmehr, dass der Bescheid vom 10. Februar 1997 und der Bescheid vom 28. Oktober 2002 für das Streitjahr 1989 ins Leere gegangen seien. Damit habe jedoch der Abänderung ein tauglicher Feststellungsbescheid gefehlt. Da der abgeleitete Einkommensteuerbescheid vom 26. Juni 1997 rechtswidrig erlassen worden sei und auch ein nachträglich rechtswirksam erlassener Grundlagenbescheid diesen Mangel nicht heile (VwGH 93/14/0203), sei dem Wiederaufnahmeantrag stattzugeben. Da der Rechtszustand herzustellen sei, der ohne Abänderung gemäß [§ 295 BAO](#) vorgelegen sei, sei der Einkommensteuerbescheid in der Fassung des ursprünglichen Einkommensteuerbescheides 1989 vom 14. Jänner 1991 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 26. Juni 1997 entspreche. Verfahrensrechtlich berechtige dieser neue Grundlagenbescheid nämlich nur zur Abänderung des aufgrund der Wiederaufnahme neu erlassenen Bescheides.

Die beantragte Wiederaufnahme ermögliche, diese rechtswidrige Abänderung gemäß [§ 295](#)

BAO zu korrigieren.

Allgemein unterlagen abgeleitete Abgabenbescheide - im Gegensatz zu Feststellungsbescheiden - der Verjährung. Damit drohe dem Rechtsunterworfenen grundsätzlich ein Rechtsverlust.

Die beantragte Wiederaufnahme ermögliche dem Steuerpflichtigen, seine Ansprüche innerhalb der Verjährung geltend zu machen.

Das Finanzamt X wies diesen Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens gem. [§ 303 BAO](#) vom 11. August 2008 mit Zurückweisungsbescheid vom 31. Oktober 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. Diese sogenannte absolute Verjährungsfrist sei weder verlängerbar noch hemmbar. Hinsichtlich der Einkommensteuer 1989 sei mit Ablauf des Jahres 1999 nach [§ 209 Abs 3 BAO](#) die absolute Verjährung eingetreten, weshalb der gegenständliche Antrag nicht fristgerecht eingebracht worden sei.

Es bestehe jedoch die Sonderregelung des [§ 209a BAO](#), wonach einer Abgabenfestsetzung, die in einer Berufungsentscheidung zu erfolgen habe, der Eintritt der Verjährung nicht entgegen stünde, was gegenständlich der Fall wäre. Bei einer vor der Verjährung gegen einen Grundlagenbescheid eingebrachten Berufung stehe der Anpassung abgeleiteter Bescheide gemäß [§ 295 BAO](#) von Amts wegen nichts entgegen. Jedoch gelte, dass eine Berufung gegen einen Nichtbescheid keine mittelbare Abhängigkeit im Sinne des [§ 209a Abs 2 BAO](#) bewirke; deshalb werde das FA Y keine diesbezüglichen Veranlassungen treffen.

Mit Schreiben vom 14. November 2008, beim Finanzamt X eingelangt am 19. November 2008, erhob der Bw gegen den Zurückweisungsbescheid vom 31. Oktober 2008 Berufung, wobei in der Überschrift/Betreff zusätzlich auch angeführt war: „*Antrag auf Erlassung eines abgeleiteten Bescheides gemäß § 295 BAO*“

Der Bw brachte gegen die Begründung des Finanzamtes mit mangelnder Rechtzeitigkeit wegen Eintrittes der absoluten Verjährung vor, dass er sich im Jahr 1989 an der „RechtsnachfolgerGeschäftsherrin1 Aktiengesellschaft (Rechtsnachfolger der geschaeftsherrin1 u. ehemalige atypisch stille Geselllschafter)“ beteiligt habe. Hinsichtlich der Einkünfte 1989 sei am 4. September 1990 eine einheitliche und gesonderte Feststellungserklärung abgegeben worden. Mit Bescheid vom 28. März 1991 sei die Mitunternehmerschaft erklärungsgemäß veranlagt worden. Im Jahr 1997 sei das Verfahren hinsichtlich der Einkünfte 1989 wieder aufgenommen worden und es sei am 10. Februar 1997 ein neuer einheitlich und gesonderter Feststellungsbescheid erlassen worden. (Weiter wie im Wiederaufnahmeantrag)

Gegen die Verjährung brachte der Bw vor, dass die einheitliche und gesonderte Feststellungserklärung nie bescheidmäßigt erledigt worden sei. Auch im (Erst)Bescheid vom 28. März 1991 seien bereits verstorbene Personen angeführt worden. Beispielsweise werde verwiesen auf (namentlich genannte Personen), die am 6. Mai 1990 bzw 23. Mai 1990 bzw 5. August 1990 bzw 24. November 1990 verstorben seien. Somit sei auch der Bescheid vom 28. März 1991 als Nichtbescheid zu qualifizieren. Gemäß [§ 209a Abs. 2 BAO](#) hänge die Einkommensteuerveranlagung des Bw mittelbar von der Erledigung der abgegebenen einheitlich und gesonderten Einkünftefeststellung ab.

Weiters hänge die Einkommensteuerveranlagung 1989 von einem Rechtsmittelverfahren ab. Selbst, wenn man den Bescheid vom 28. März 1991 nicht als nichtig ansähe, könne hinsichtlich des Einkommensteuerbescheides 1989 keine Verjährung eingetreten sein. Denn dann müsste die Behörde aufgrund der Zurückweisungsbescheide gemäß [§ 295 BAO](#) einen neuen abgeleiteten Bescheid erlassen, da sie den abgeleiteten Bescheid rechtswidrig aufgrund eines Nichtbescheides neu erlassen habe. Zwingendes Ergebnis des Rechtsmittelverfahrens gegen die nichtigen Bescheide wäre somit die Neuerlassung abgeleiteter Bescheide für 1989. Daher sei auch wegen indirekter Abhängigkeit des Verfahrens von der Erledigung einer Berufung in Anwendung des [§ 209a BAO](#) keine Verjährung eingetreten. Jede andere Auslegung der [§§ 295](#) und [209a BAO](#) wäre denkunmöglich, denn es dürfe nicht aufgrund von Fehlern der Finanzverwaltung (Erlassung von Nichtbescheiden) und des langen Rechtsmittelverfahrens Verjährung zu Lasten des Steuerpflichtigen eintreten.

Abschließend brachte der Bw vor: „*Aus diesem Grund beantrage ich auch ausdrücklich, einen abgeleiteten Bescheid zu erlassen, der den Rechtszustand wiederherstellt, der vor Erlassung des rechtswidrigen abgeleiteten (weil von einem nichtigen Bescheid abgeleitet) Bescheides bestanden hat.*“

Aus einem Telefonat mit dem Bw am 30. März 2009 zog der ha. Referent den Schluss, dass der Bw Interesse an einer Aussetzung der Entscheidung gemäß [§ 281 BAO](#) zu Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof, die gleichartige Fälle betreffen, hätte. Damals war noch kein derartiges, beim Verwaltungsgerichtshof anhängiges Verfahren bekannt.

Mittlerweile sind zu den Zahlen 2 und 3 beim Verwaltungsgerichtshof Verfahren in vergleichbaren Fällen anhängig geworden.

Der ha. Referent hielt dem Bw mit Schreiben vom 5. November 2010 die beabsichtigte Aussetzung der Entscheidung seines Berufungsverfahrens bis zur Erledigung der beim Verwaltungsgerichtshof zu Zahl 2 bzw 3 anhängigen Verfahren vor.

Mit Schreiben vom 26. November 2010 wurde hierzu seitens des Bw Stellung genommen. Der einschreitende Rechtsanwalt berief sich auf die erteilte Vollmacht gemäß [§ 8 RAO](#). Es wurde

bekanntgegeben, dass der Bw (Wiederaufnahmswerber) in der gegenständlichen Rechtssache den Rechtsanwalt mit seiner Vertretung beauftragt habe. Der Bw sei mit der Aussetzung seines Berufungsverfahrens bis zur Beendung zweier beim Verwaltungsgerichtshof anhängiger Verfahren nicht einverstanden. Sein Verfahren betreffe die Veranlagung des Jahres 1989. Seinerzeit sei dem Bw ein rückständiger Betrag von 12.612,60 € vorgeschrieben worden, den er inklusive Stundungszinsen in monatlichen Raten zu 100 € zurückzahle. Das Verfahren beziehe sich auf einen 21 Jahre zurückliegenden Veranlagungszeitraum. Auch die Komplexität eines Falles rechtfertige niemals eine derart lange Verfahrensdauer. Unter Verweis auf sein Alter habe der Bw den Wunsch, den Abschluss dieses Verfahrens noch zu seinen Lebzeiten erledigt zu wissen.

[Der abschließende Antrag des Bw auf Aussetzung der Einhebung gemäß [§ 212a BAO](#) bedarf – wie auch vom Bw vorgebracht – einer erstinstanzlichen Erledigung. Mit der für das Finanzamt als Amtspartei bestimmten Ausfertigung der vorliegenden Berufungsentscheidung wird auch Veranlagungsakt an das Finanzamt übermittelt werden, damit dieses über den Antrag gemäß [§ 212a BAO](#) bescheidmäßig absprechen kann.]

Über die Berufung wurde erwogen:

A) Zur Zustellung der vorliegenden Entscheidung:

[§ 103 Abs 2 BAO](#) idF BGBl I 2003/124 bestimmt: „(2) Eine Zustellungsbevollmächtigung ist Abgabenbehörden gegenüber unwirksam, wenn sie

- ausdrücklich auf nur einige dem Vollmachtgeber zugesetzte Erledigungen eingeschränkt ist, die im Zuge eines Verfahrens ergehen, oder
- ausdrücklich auf nur einige jener Abgaben eingeschränkt ist, deren Gebarung gemäß § 213 zusammengefasst verbucht wird.“

Die allgemeine Vollmacht des Rechtsanwaltes, bei deren Geltendmachung gemäß [§ 8 Abs 1 RAO](#) „die Berufung auf die Bevollmächtigung deren urkundlichen Nachweis“ ersetzt, für das gegenständliche Verfahren umfasst nach ständiger Rechtsprechung auch die Zustellungsbevollmächtigung (Ritz/Rathgeber/Koran, Abgabenordnung neu, 74). Der Umfang der Zustellbevollmächtigung – d.h. die Angelegenheiten, für die sie gilt – entspricht hierbei wohl dem Umfang der allgemeinen Vollmacht.

Eine „ausdrücklich[e]“ Einschränkung iSd [§ 103 Abs 2 lit b BAO](#) der Zustellungsbevollmächtigung „auf nur einige jener Abgaben, deren Gebarung gemäß § 213 zusammengefasst verbucht wird“, ist nicht erfolgt:

Das gegenständliche Berufungsverfahren zur Zurückweisung eines Wiederaufnahmsantrages führt nicht zur Verbuchung einer Abgabe, sodass die Erfüllung des Tatbestandes des [§ 103 Abs 2 lit b BAO](#) schon wegen der Nichterfüllung des Tatbestandsmerkmals 'Abgabe(n)' unmöglich sein könnte. Hier wird aber davon ausgegangen, dass die Vollmacht für das gegenständliche Verfahren sich auch auf die Erlassung eines neuen Einkommensteuerbescheides für 1989 gemäß [§ 307 Abs 1 BAO](#) im Falle der Bewilligung der Wiederaufnahme bezieht, sodass weitere Tatbestandsmerkmale von [§ 103 Abs 2 lit b BAO](#) zu untersuchen sind: Die geltend gemachte allgemeine Vollmacht umfasst zwar nicht alle gemäß [§ 213 BAO](#) zusammen verbuchten Abgaben – so zum Beispiel nicht die Einkommensteuer 2003 und auch nicht eine theoretisch denkbare, zukünftige Einkommensteuerfestsetzung für 1989 gemäß [§ 295 Abs 1 BAO](#) aufgrund eines allfällig noch ergehenden Einkünftefeststellungsbescheides 1989, dem ein vor der Verjährung eingebrachter, in Abgabenvorschriften vorgesehener Antrag zugrundeläge (vgl auch unten). Aber dieses Eingeschränktsein der allgemeinen Vollmacht und damit auch der Zustellbevollmächtigung ergibt sich nicht aus einer 'ausdrücklichen' Einschränkung. Vielmehr ist das Eingeschränktsein der Zustellungsbevollmächtigung nur die indirekte Folge des Eingeschränktseins der allgemeinen Vollmacht, welches wiederum Folge einer Erteilung/Geltendmachung der Vollmacht ist, die andere Abgaben eben nicht umfasste.

Eine Einschränkung der Zustellungsbevollmächtigung iSd [§ 103 Abs 2 lit a BAO](#) ist weder ausdrücklich noch indirekt erfolgt. Vielmehr betrifft die Zustellungsbevollmächtigung alle im gegenständlichen Wiederaufnahmsverfahren (das freilich nur mehr aus dem Abschluss des diesbezüglichen Berufungsverfahrens besteht) noch zu ergehenden Erledigungen, und alle im gegenständlichen Berufungsverfahren noch zu ergehenden Erledigungen, was nach derzeitigem Verfahrensstand nur mehr die vorliegende, schriftliche Berufungsentscheidung betrifft.

B) Zum Thema der Aussetzung der Entscheidung gemäß [§ 281 BAO](#):

Für den UFS ist eine sofortige Entscheidung über die gegenständliche Berufung genauso zweckmäßig wie die dem Bw vorgehaltene Aussetzung der Entscheidung über die Berufung.

Der Bw bringt gegen die Aussetzung der Entscheidung Gründe vor, die im Sinne des [§ 20 BAO](#) als Unbilligkeit anzusehen sind.

Zweckmäßigkeitsoberlegungen vermögen im vorliegenden Fall nicht den Ausschlag für oder gegen die Verfügung der Aussetzung der Einhebung zu geben. Daher ist das Überwiegen der Interessen der Partei nach dem letzten Teilsatz des [§ 281 Abs 1 BAO](#) hier als Kriterium nicht anwendbar.

Es wird daher (nur) gemäß [§ 20 BAO](#) nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit das Ermessen dahingehend geübt, die Aussetzung der Entscheidung nicht zu verfügen.

C) Zur inhaltlichen Entscheidung über die Berufung:

Zunächst ist klarzustellen, dass über einen in der Berufungsschrift erstmals gestellten Antrag (hier: Antrag auf Erlassung eines abgeleiteten Bescheides gemäß [§ 295 BAO](#)), der über die „Sache“ des angefochtenen Bescheides (hier: Wiederaufnahme) hinausgeht, nicht in der Berufungsentscheidung abgesprochen werden kann, denn die Änderungsbefugnis der Berufungsbehörde gemäß [§ 289 Abs 2 BAO](#) ist durch die „Sache“ – das ist die Angelegenheit, die den Inhalt des Spruches erster Instanz gebildet hat – begrenzt (vgl *Ritz, BAO*, § 289 Tz 38). Anzumerken ist, dass über den Antrag auf Erlassung eines abgeleiteten Bescheides gemäß [§ 295 BAO](#) laut Aktenlage erstinstanzlich noch nicht abgesprochen worden ist.

Gemäß [§ 304 BAO](#) ist „*[n]ach 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) 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.“*

[§ 304 BAO](#) befristet somit die Zulässigkeit der Verfügung bzw Bewilligung der Verfahrenswiederaufnahme, wobei er in seinem ersten Halbsatz sowie in seiner lit a auf Verjährungsregeln verweist. Seine lit b ist von Verjährungsregeln unabhängig. Genaugenommen unterliegt daher die Verfügung bzw Bewilligung der Wiederaufnahme nicht einer Verjährung, wie dies gemäß [§ 207 Abs 1 BAO](#) für das Recht zur Festsetzung einer Abgabe gilt, sondern einer Befristung.

1) Eintritt der Verjährung:

Um die Zulässigkeit der Wiederaufnahme des Verfahrens und damit des auf diese Maßnahme gerichteten Antrages beurteilen zu können, ist zuerst – angesichts des ersten Halbsatzes von [§ 304 BAO](#) – 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 Lauf eines Veranlagungszeitraumes erlischt, mit dem Zeitpunkt des Erlöschens der Abgabepflicht.

Bei der veranlagten Einkommensteuer für das Jahr 1989 ist mit Ablauf des Jahres 1999 diese absolute Verjährung eingetreten. 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 mit Ablauf des Jahres 2004 ein.

Auch [§ 209a BAO](#) hat den Eintritt der Verjährung nicht verhindert:

[§ 209a Abs. 1 und 2 BAO](#) lauten:

„(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.“

Schon aus dem Wortlaut dieser Bestimmungen ergibt sich, dass diese den Eintritt der Verjährung nicht verhindern, sondern unter den dort genannten Voraussetzungen eine Abgabenfestsetzung trotz des Eintrittes der Verjährung zulassen.

Für den gegenständlichen Wiederaufnahmsantrag kommt die Bestimmung des [§ 209a Abs. 2 BAO](#) nicht zur Anwendung, da der Antrag nicht vor Eintritt d. Verjährung bzw Fristablaufes iSd [§ 304 BAO](#) (vgl auch später) eingebracht worden ist. § 209a Abs 2 (letzter Fall) BAO bewirkt nicht die Zulässigkeit der Verfahrenswiederaufnahme, sondern setzt deren Zulässigkeit – als Folge der Rechtzeitigkeit iSd [§ 304 BAO](#) – voraus.

Auch wenn ein Gleichklang von einerseits der Zulässigkeit der Wiederaufnahme gemäß [§ 304 BAO](#) und andererseits der Zulässigkeit der neuerlichen Abgabenfestsetzung im wiederaufgenommenen Verfahren gemäß [§§ 207 bis 209a BAO](#) zu erkennen ist, so wird die Zulässigkeit der Bewilligung der Wiederaufnahme durch [§ 304 BAO](#), keinesfalls aber durch [§ 209a BAO](#), geregelt.

Der Umstand, dass allenfalls die Abgabenfestsetzung noch auf Grund anderer noch nicht erledigter Anträge trotz Eintrittes der Verjährung zulässig sein könnte, bedeutet noch nicht, dass die Abgabenfestsetzung auf Grund des gegenständlichen Wiederaufnahmsantrages zulässig ist. Dies ist auch der Argumentation in der Berufungsschrift mit dem Vorbringen der am 4. September 1990 eingereichten Einkünftefeststellungserklärung – die ein Anbringen (Antrag) iSd [§ 311 BAO](#) wäre –, über die noch nicht entschieden worden wäre, entgegenzuhalten: Wenn über diesen vorgebrachten, vor Eintritt der Verjährung gestellten Antrag noch eine bescheidmäßige Einkünftefeststellung erginge, die für den Bw einen anderen als den derzeit bei seiner Einkommensteuerveranlagung für 1989 berücksichtigten Anteil an den Einkünften feststellen würde, so wäre eine zukünftige Einkommensteuerfestsetzung für 1989 gemäß [§ 295 Abs. 1 BAO](#), die gemäß [§ 209a Abs. 2 BAO](#) trotz Eintrittes der Verjährung zulässig wäre, theoretisch denkbar.

Dies ist aber nicht Thema der vorliegenden Berufungsentscheidung, die nur die Beurteilung des Wiederaufnahmsantrages betrifft.

Der gegenständliche Wiederaufnahmsantrag wurde im August 2008 nach Eintritt der Verjährung gestellt, sodass der Ausschluss der Zulässigkeit der Wiederaufnahme im Sinne des ersten Halbsatzes des [§ 304 BAO](#) eingetreten ist. Zu untersuchen bleiben freilich die Ausnahmen von diesem Ausschluss nach den Tatbeständen der lit. a und b des [§ 304 BAO](#), denn damit sind für die Bewilligung der Wiederaufnahme (= Wiederaufnahme auf Antrag) Ausnahmen von der grundsätzlich maßgebenden Befristung durch die Verjährung vorgesehen:

2) Zulässigkeit der Wiederaufnahme des Verfahrens nach [§ 304 lit. a BAO](#):

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](#) (vgl. *Ritz*, BAO³, § 304 Tz 5 unter Hinweis auf *Ellinger ua*, BAO³, § 209 Anm 20 und § 304 Anm 2).

Für den gegenständlichen Wiederaufnahmsantrag ist ausschlaggebend, dass dieser nicht vor Eintritt der absoluten Verjährung, welche mit 31. Dezember 1999 eingetreten ist, eingebracht wurde. Aus diesem Grund ist die Wiederaufnahme des Verfahrens auf Grund des gegenständlichen Antrages nach [§ 304 lit. a BAO](#) nicht zulässig.

3) Zulässigkeit der Wiederaufnahme des Verfahrens nach [§ 304 lit. b BAO](#):

Bei der Fünfjahresfrist des [§ 304 lit. b BAO](#) ist unter Rechtskraft 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

sogenannten absoluten Verjährungsfrist des [§ 209 Abs. 3 BAO](#) gestellte Wiederaufnahmsanträge).

Im gegenständlichen Fall ist die formelle Rechtskraft des an den Bw im Juni 1997 ergangenen Einkommensteuerbescheides für 1989 bereits im Jahr 1997 eingetreten. Daraus ergibt sich, dass der im August 2008 eingebrachte Wiederaufnahmsantrag nicht innerhalb der Fünfjahresfrist des [§ 304 lit. b BAO](#) eingebracht wurde und sich auch daraus keine Zulässigkeit der Bewilligung der Wiederaufnahme des Verfahrens ergibt.

4) Zum sonstigen Vorbringen:

Da im vorliegenden Fall eine Wiederaufnahme gemäß [§ 304 BAO](#) „ausgeschlossen“ ist, kann auf die Tauglichkeit des vorgebrachten Wiederaufnahmsgrundes nicht eingegangen werden.

Die in der - dem Wiederaufnahmsantrag beigefügten - Erledigung des Bundesministeriums für Finanzen vom 28. Oktober 2005 vertretene Rechtsansicht, wonach die Wiederaufnahme auch dann zu bewilligen wäre, wenn die Bemessungsverjährung der Erlassung eines neuerlichen Änderungsbescheides entgegenstehe, kann für den Unabhängigen Finanzsenat nicht bindend sein. Nach § 6 Abs. 1 iVm § 2 des Bundesgesetzes über den unabhängigen Finanzsenat (UFSG) besteht für die Mitglieder des Unabhängigen Finanzsenates bei Besorgung der ihnen nach den Abgabenvorschriften ([§ 3 Abs. 3 BAO](#)) zukommenden Aufgaben keine Bindung an Weisungen. Im Übrigen stellt eine sogenannte Einzelerledigung, die an eine anfragende Partei bzw Parteienvertreterin ergeht, jedenfalls keine Weisung iSd [Art. 20 B-VG](#), auch nicht an die Organwalter eines Finanzamtes dar. Die einzige Rechtsansicht, die in der ggstdl Erledigung des Bundesministeriums für Finanzen vom 28. Oktober 2005 in Bezug auf Verjährung geäußert wird, befindet sich auf der zweiten Seite und lautet: „*Die Wiederaufnahme ist übrigens auch dann zu bewilligen, wenn die Bemessungsverjährung der Erlassung eines (dem zwischenzeitig erlassenen Grundlagenbescheid berücksichtigenden) neuerlichen Änderungsbescheides entgegensteht.*“ Daraus ist für den Fall des Bw gar nichts zu gewinnen, denn damit soll sicher nicht ausgedrückt werden und es wird auch nicht ausgedrückt, dass eine Wiederaufnahme ohne Beachtung ihrer Befristung durch [§ 304 BAO](#) (stets) dann zu bewilligen wäre, wenn im Moment der Bewilligung der Wiederaufnahme bereits Verjährung eingetreten wäre.

Eine Mitteilung von Rechtsansichten des BMF ist keine Entscheidung im Einzelfall und kann eine solche wegen der unzähligen möglichen Einzelfallkonstellationen nicht vorwegnehmen: Dem entspricht auch, dass die ggstdl Erledigung des BMF nicht den Themenbereich des [§ 304 BAO](#), sondern andere Aspekte der Wiederaufnahme behandelt. Auch wenn die Mitteilungen von Rechtsansichten des BMF umgangssprachlich als „Einzelerledigungen“ bezeichnet werden, kann einer solchen, in einer Mitteilung bestehenden Erledigung keine Vorwegnahme der

Entscheidung im Einzelfall durch die für diesen Einzelfall zuständigen Behörden zugesonnen werden.

Auch wenn die Erlassung des Einkommensteuerbescheides für das Jahr 1989 vom 26. Juni 1997 an den Bw rechtswidrig gewesen sein mag, so darf dies keinesfalls dadurch 'saniert' werden, dass rechtswidrig die Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens 1989 bewilligt würde.

Der Eintritt von Verjährung und hier insbesondere das Ablaufen von Fristen durch gesetzliche Bestimmungen ist nichts Außergewöhnliches und soll den sogenannten Rechtsfrieden schaffen. Ein Auslegungsergebnis von gesetzlichen Bestimmungen, das den Eintritt der Verjährung bzw das Ablaufen einer Frist ergibt, ist daher nicht denkunmöglich.

Ergeht auch an Finanzamt X zu St.Nr. Z

Wien, am 17. Dezember 2010