



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, Adr, vom 14. August 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf vom 4. August 2008 betreffend Zurückweisung eines Antrages auf Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 1989 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Schreiben vom 15.7.2008 beantragte der Berufungswerber (Bw.) die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO hinsichtlich des gemäß § 295 BAO abgeänderten Einkommensteuerbescheides für das Jahr 1989 vom 15.10.1997 und führte hierzu aus:

„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 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 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 gestellt. Siehe beiliegende Kopie der Erledigung.

Weiters weise ich darauf hin, dass die Wiederaufnahme des rechtskräftigen Verfahrens zu einem abgeänderten Einkommensbescheid 1989 führt.

Begründung

I. Sachverhalt

Grundlagenbescheid:

Mit Grundlagenbescheid für das Jahr 1989, datiert mit 24.05.1991, wurden meine anteiligen Einkünfte aus Gewerbebetrieb einheitlich festgestellt und mir zugewiesen.

Im Jahr 1993 (12.10.1993) begann eine den Zeitraum 1989-1991 betreffende Betriebsprüfung, die bis 18.6.1996 - Bericht über die Betriebsprüfung gem. § 150 BA0 datiert mit 20.09.1996 - andauerte. Das Finanzamt erließ am 10.02.1997 - eingelangt am 19.03.1997 - einen Bescheid gem. § 188 BA0 an die „AG RNF der GmbH und Mitgesellschafter“, wobei hinsichtlich des Jahres 1989 eine abweichende Feststellung gegenüber dem Grundlagenbescheid vom 28.03.1991 getroffen wurde.

Gegen den Bescheid vom 10.02.1997 wurde zeitgerecht Berufung erhoben. Mit Berufungsentscheidung vom 28.10.2002 wurde der Grundlagenbescheid vom 10.02.1997 bestätigt und die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Gegen die Erledigung der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 28.10.2002 wurde am 12.12.2002 eine Beschwerde beim Verwaltungsgerichtshof eingebracht. Mit Beschluss des Verwaltungsgerichtshofes vom 27.02.2008 - eingelangt am 13.03.2008 - wurde die Beschwerde gegen die Erledigung der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 28.10.2002 zurückgewiesen.

Mit Bescheiddatum vom 07.05.2008 hat die Finanzverwaltung zur Steuernummer XXX/XXXX einen Zurückweisungsbescheid zur Berufung vom 17.4.1997 erlassen.

Der nunmehr vorliegende Zurückweisungsbescheid des Finanzamtes erklärt den Grundlagenbescheid 1989 vom 10.02.1997-mangels gültigem Bescheidaddressaten - zu einem Nichtbescheid und weist die Berufung als unzulässig zurück.

Abgeleiteter Bescheid/ Einkommensteuerbescheid 1989

Auf Grund vorhin erwähnter Nichtbescheide -erlassen durch das Finanzamt - wurde mein ursprünglicher Einkommensteuerbescheid 1989 gem. § 295 BA0 durch den vorliegenden Einkommensteuerbescheid 1989 vom 10.02.1997 ersetzt.

Aus der Nichtanerkennung der Ergebniszuteilung für das Jahr 1989 der atypisch stillen Beteiligung auf Ebene des abgeleiteten Bescheides resultierte eine Einkommensteuernachzahlung.

Die vorgenommene Abänderung des Einkommensteuerbescheides 1989 gem. § 295 BA0 erfolgte auf Basis eines Nichtbescheides und entspricht damit nicht den gesetzlichen Bestimmungen.

II. Rechtliche Beurteilung

An einer Wiederaufnahme gem. § 303 BAO besteht aus nachfolgenden Gründen ein rechtliches Interesse:

Die Abänderung eines abgeleiteten Bescheides gem. § 295 BAO ist nur dann zulässig, wenn der betreffende Bescheid von einem Grundlagenbescheid abzuleiten ist. Unbestritten ist nunmehr, dass der von der Abgabenbehörde ausgefertigte Bescheid vom 10.2.1997 als auch der Bescheid vom 28.10.2002 für das Streitjahr 1989 ins Leere gegangen ist. Damit hat jedoch der Abänderung ein tauglicher Feststellungsbescheid gefehlt. Da der abgeleitete Einkommensteuerbescheid vom TAG, MONAT, JAHR (entspricht Datumsangabe von Seite 1) rechtswidrig erlassen wurde und auch ein nachträglich rechtswirksam erlassener Grundlagenbescheid diesen Mangel nicht heilt (siehe VwGH93/14/0203), ist dem Wiederaufnahmeantrag stattzugeben.

Da der Rechtszustand herzustellen ist, der ohne Abänderung gemäß § 295 BAO vorgelegen ist, ist der Einkommensteuerbescheid in der Fassung des ursprünglichen Einkommensteuerbescheides vom TAG, MONAT, JAHR (Datum des ursprünglichen Bescheides 1989) zu erlassen.

Diese Neuerlassung ist auch dann zwingend, wenn zu diesem Zeitpunkt bereits ein rechtswirksam erlassener Grundlagenbescheid vorliegt, der im Ergebnis dem abgeänderten Einkommensteuerbescheid vom TAG, MONAT, JAHR (entspricht Datumsangabe auf Seite 1) entspricht. Verfahrensrechtlich berechtigt dieser neue Grundlagenbescheid nämlich nur zur Abänderung des auf Grunde der Wiederaufnahme neu erlassenen Bescheides.

Die beantragte Wiederaufnahme ermöglicht diese rechtswidrige Abänderung gem. § 295 BAO zu korrigieren.

Verjährung:

Allgemein weise ich darauf hin, dass abgeleitete Abgabenbescheide - im Gegensatz zu Feststellungsbescheiden der Verjährung unterliegen und damit den Rechtsunterworfenen grundsätzlich ein Rechtsverlust droht (siehe "Ritz Kommentar zur Bundesabgabenordnung 3. Auflage", Seite 608 RdZ bzw. BMF SWK 2004, S 878)

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

III. Anträge:

Im Sinne der obigen Ausführungen beantrage ich die Wiederaufnahme des Verfahrens"

Beigeschlossen war die Ablichtung einer an eine Wirtschaftstreuhandgesellschaft gerichteten Erledigung des Bundesministeriums für Finanzen vom 28.10.2005 mit folgendem Inhalt:

*"Bezugsgemäß teilt das Bundesministerium für Finanzen folgende Rechtsansichten mit:
Eine Maßnahme nach § 295 Abs. 1 BAO setzt die nachträgliche Erlassung eines Feststellungsbescheides (Grundlagenbescheides) voraus. Ergeht ein solcher nicht (z.B. "Nichtbescheid" als Folge fehlender Adressierung, unterlassene Zustellung), so ist ein dennoch erlassener Änderungsbescheid (§ 295 Abs. 1 BAO) rechtswidrig. Dies kann nicht nur mit Berufung oder mit Antrag auf Aufhebung (§ 299 Abs. 1 BAO) geltend gemacht werden. In Betracht kommt auch ein Antrag auf Wiederaufnahme des "abgeleiteten" Abgabenverfahrens, wenn die "Nichtexistenz" des Grundlagenbescheides im Verfahren zur Änderung gemäß § 295 Abs. 1 BAO der für die "abgeleitete" Einkommensteuer (bzw. Körperschaftsteuer) zuständigen Abgabenbehörde nicht bekannt war. Diesfalls ist der Umstand, dass kein Grundlagenbescheid erlassen wurde, im "abgeleiteten" Abgabenverfahren eine neu hervorgekommene Tatsache iSd § 303 BAO.*

Den Wiederaufnahmewerber trifft idR kein grobes Verschulden an der Nichtgeltendmachung dieses Umstandes im abgeschlossenen Verfahren, weil er grundsätzlich darauf vertrauen darf, dass kein Finanzamt einen auf § 295 Abs. 1 BAO gestützten Bescheid erlässt, obwohl die diesbezüglichen Voraussetzungen nicht vorliegen.

Die Bewilligung der Wiederaufnahme, somit die Aufhebung des Änderungsbescheides (§ 295 Abs. 1 BAO) hat auch dann zu erfolgen, wenn in der Zwischenzeit ein wirksamer Grundlagenbescheid ergangen ist. Dies saniert nämlich nicht die Rechtswidrigkeit eines trotz Fehlens der diesbezüglichen Voraussetzungen erlassenen Änderungsbescheides.

Die Wiederaufnahme ist übrigens auch dann zu bewilligen, wenn die Bemessungsverjährung der Erlassung eines (dem zwischenzeitig erlassenen Grundlagenbescheid berücksichtigenden) neuerlichen Änderungsbescheides entgegensteht."

Mit Bescheid vom 4.8.2008 wies das Finanzamt den Antrag vom 15.7.2008 auf Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 1989 zurück.

Begründend wurde – nach Wiedergabe der maßgeblichen gesetzlichen Bestimmungen - ausgeführt, dass bereits absolute Verjährung eingetreten sei.

Im konkreten Fall sei der letzte Einkommensteuerbescheid für 1989 am 15.10.1997 ergangen. Eine offene Berufung sei nicht vorhanden, noch sei ein (bis dato unerledigter) Wiederaufnahmsantrag vor dem Eintritt der Verjährung eingebracht worden. Da die beantragte Erledigung nicht auf Grund einer Berufungsvorentscheidung durchzuführen wäre (§ 295 BAO) liege kein Anwendungsfall für § 209a BAO vor.

Mit Schreiben vom 12.8.2008 erhob der Bw. Berufung gegen den Zurückweisungsbescheid vom 4.8.2008. Im einzelnen legte der Bw. seine Auffassung wie folgt dar:

„Begründung:

Mit Bescheid vom 4.8.2008 hat das Finanzamt meinen Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend das Jahr 1989 mit der Begründung zurückgewiesen, dass der Antrag auf Wiederaufnahme nicht rechtzeitig eingebracht wurde, da hinsichtlich des Einkommensteuerbescheides 1989 bereits Verjährung eingetreten ist. Dies ist jedoch - wie sich aus folgenden Ausführungen ergeben wird - unrichtig:

Ich habe mich im Jahr 1989 an der AG RNF der GmbH u. ehemalige atypisch stille Gesellschafter) beteiligt. Hinsichtlich der Einkünfte 1989 wurde am 27.09.1990 eine einheitliche und gesonderte Feststellungserklärung abgegeben.

Mit Bescheid vom 24.05.1991 wurde die Mitunternehmerschaft erklärungsgemäß veranlagt. Im Jahr 1997 wurde das Verfahren hinsichtlich der Einkünfte 1989 wieder aufgenommen und es wurde am 10.02.1997 ein neuer einheitlicher und gesonderter Feststellungsbescheid erlassen. Gegen diesen wurde das Rechtsmittel der Berufung erhoben, welches mit Bescheid vom 28.10.2002 von der Finanzlandesdirektion Wien, Niederösterreich und Burgenland abgewiesen wurde. Gegen diese Berufungsentscheidung wurde eine Verwaltungsgerichtshof-Beschwerde erhoben und mit Entscheidung vom 27.02.2008 die Beschwerde zurückgewiesen, da es sich bei der Erledigung der Finanzlandesdirektion Wien, Niederösterreich und Burgenland um einen nichtigen Bescheid gehandelt hat. In weiterer Folge wurde auch die Berufung gegen den einheitlich und gesonderten Feststellungsbescheid 1989 vom 17.04.1997 mit Bescheid vom 07.05.2008 zurückgewiesen, da auch dieser Bescheid nichtig war.

1. Keine Verjährung, da die einheitlich und gesonderten Feststellungserklärung 1989 nie bescheidmäßig erledigt wurde

Grund für die nichtigen Bescheide waren Fehler in der Adressierung, insbesondere wurden in dem einheitlichen und gesonderten Feststellungsbescheid bereits verstorbene Personen angeführt. Diesbezüglich ist zu beachten, dass auch in dem Bescheid vom 24.05.1991 bereits verstorbene Personen angeführt sind, so zum Beispiel...

Somit ist aufgrund der Judikatur des VwGH auch der Bescheid vom 24.05.1991 als Nichtbescheid zu qualifizieren. Als Ergebnis der o.a. Auflistung ist ersichtlich, dass mit Erklärung vom 27.09.1990 für meine Beteiligung eine einheitlich und gesonderte Feststellungserklärung abgegeben wurde, aber bis zum heutigen Tage, diese Erklärung nicht bescheidmäig veranlagt wurde.

Somit kann hinsichtlich des Jahres 1989 keine Verjährung eingetreten sein, weil gem. § 209a Abs. 2 BAO meine Einkommensteuerveranlagung mittelbar von der Erledigung der abgegebenen einheitlich und gesonderten Feststellungserklärung abhängt (siehe Ellinger-Iro-Kramer-Sutter-Urtz in Bundesabgabenordnung zu § 209a BAO Anmerkung 11; Ritz Bundesabgabenordnung § 209a Rdz 7)

Aus Gründen der Übersichtlichkeit werden die wesentlichen Daten nochmals tabellenartig angeführt:

1991	einheitlich und gesonderte Feststellungserklärung für das Jahr 1989 vom 24.05.1991
1997	Wiederaufnahme des Verfahrens 1989 und neuer einheitlich und gesonderter Feststellungsbescheid vom 10.02.1997
	Berufung gegen diese Bescheide vom 17.04.1997
	Einkommenssteuerbescheid vom 15.10.1999
2002	Berufungsentscheidung vom 28.10.2002 der Finanzlandesdirektion Wien, Niederösterreich und Burgenland
	Fristgerechte Einreichung einer VwGH Beschwerde am 12.12.2002
2008	Mit 27.02.2008 Zurückweisung der VwGH-Beschwerde, da die Erledigung der Finanzlandesdirektion als nichtiger Bescheid zu qualifizieren Ist
	Mit 07.05.2008 Zurückweisung der Berufung vom 17.04.1997, da auch der Bescheid des Finanzamtes als nichtiger Bescheid zu qualifizieren ist
	Mit 15.07.2008 Wiederaufnahmeantrag

2. Keine Verjährung, da die Einkommensteuerveranlagung 1989 von einem Rechtsmittelverfahren abhängig ist

Im Übrigen ist zu erwähnen, dass selbst, wenn man den Bescheid vom 24.05.1991 nicht als nichtigen Bescheid qualifizieren würde hinsichtlich des Einkommensteuerbescheides 1989 keine Verjährung eingetreten sein kann. Denn dann müsste die Behörde aufgrund der Zurückweisungsbescheide gem § 295 BAO einen neuen abgeleiteten Bescheid erlassen, da sie ja den abgeleiteten Bescheid rechtswidrig aufgrund eines Nichtbescheides neu erlassen hat. Als zwingendes Ergebnis des Rechtsmittelverfahrens gegen die nichtigen Bescheide, wären somit neue abgeleitete Bescheide zu erlassen. Auch aus diesem Grund kann gem. § 209a BAO keine Verjährung eingetreten sein, da mein Einkommensteuerbescheid 1989 somit indirekt von der Erledigung der Berufung abhängig war. Jede andere Auslegung der §§ 295 bzw. § 209a BAO wäre denkunmöglich, denn es kann nicht sein, dass aufgrund von Fehlern, die die Finanzverwaltung zu vertreten hat (nämlich die Erlassung von Nichtbescheiden) auf die die Steuerpflichtigen Im Rahmen des Berufungsverfahrens sogar aufmerksam gemacht haben und aufgrund des langen Rechtsmittelverfahrens Verjährung zu Lasten des Steuerpflichtigen eintritt. 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."

Über die Berufung wurde erwogen:

Folgender Sachverhalt wurde als erwiesen angenommen und der Entscheidung zu Grunde gelegt:

Mit dem Einkommensteuerbescheid 1989 wurden dem Bw Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus einer atypischen stillen Beteiligung an der AG (Rechtsnachfolger der GmbH) zugerechnet. Der im Rahmen dieses Einkommensteuerbescheides erfasste Betrag ergab sich aus der erkläzungsgemäßen Feststellung der einheitlichen und gesonderten Einkünfte dieser Mitunternehmerschaft gemäß § 188 BAO vom 24. Mai 1991.

Auf Grund von Feststellungen im Rahmen einer Betriebsprüfung (BP) betreffend die Jahre 1989 bis 1991 bei der AG RNF der GmbH erließ das zuständige Finanzamt am 10. Februar 1997 im wieder aufgenommenen Verfahren einen neuen Feststellungsbescheid (Grundlagenbescheid) für das Jahr 1989, welcher mittels Berufung bekämpft wurde.

Von diesem neuen Feststellungsbescheid als Grundlagenbescheid abgeleitet erließ das für die Einkommensteuererhebung des Bw. zuständige Finanzamt am 15. Oktober 1997 einen geänderten Einkommensteuerbescheid, welcher unstrittig noch im Jahr 1997 einen Monat nach Zustellung in Rechtskraft erwuchs.

Die gegen den Grundlagenbescheid vom 10. Februar 1997 erhobene Berufung wurde mit Berufungsentscheidung vom 28. Oktober 2002 als unbegründet abgewiesen.

In der gegen die abweisende Berufungsentscheidung zu ZI 2002/13/0225 eingebrochenen VwGH-Beschwerde vom 12.12.2002, stellt der Bw. (Beschwerdeführer Nr. 562) durch seinen ausgewiesenen Vertreter dar, dass der Feststellungsbescheid 1989 (Grundlagenbescheid) vom 10.2.1997 falsch adressiert gewesen sei.

Auf Grund des Zurückweisungsbeschlusses des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 27.2.2008, 2002/13/0225) betreffend die Beschwerde gegen die Berufungsentscheidung vom 28. Oktober 2002 der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland wies das für die Erlassung des Feststellungsbescheides zuständige Finanzamt die den Feststellungsbescheid bekämpfende Berufung vom 17. April 1997 mit Bescheid vom 7. Mai 2008 als unzulässig zurück, weil dem bekämpften Schriftstück der Behörde mangels eines gültigen Bescheidadressaten kein Bescheidcharakter zukomme.

Ein Wiederaufnahmeantrag hinsichtlich Einkommensteuer 1989 wurde vom Bw. vor dem streitgegenständlichen Antrag vom 15. Juli 2008 nicht gestellt.

Dieser Sachverhalt ergibt sich aus dem Vorbringen des Bw. im gegenständlichen Verfahren und ist insoweit nicht strittig.

Rechtlich war der Sachverhalt folgendermaßen zu würdigen:

Gemäß § 304 lit. a BAO ist nach Eintritt der Verjährung eine Wiederaufnahme des Verfahrens ausgeschlossen, sofern ihr nicht ein innerhalb des Zeitraumes, bis zu dessen Ablauf die Wiederaufnahme von Amts wegen unter der Annahme einer Verjährungsfrist (§§ 207 bis 209 Abs. 2 BAO) von sieben Jahren zulässig wäre, eingebrachter Antrag gemäß § 303 Abs. 1 BAO zugrunde liegt.

Gemäß § 304 lit. b BAO ist nach Eintritt der Verjährung eine Wiederaufnahme des Verfahrens ausgeschlossen, sofern ihr nicht ein vor dem Ablauf einer Frist von fünf Jahren nach Eintritt der Rechtskraft des das Verfahren abschließenden Bescheides eingebrachter Antrag gemäß § 303 Abs. 1 BAO zugrunde liegt.

Eine Wiederaufnahme des Verfahrens auf Antrag hinsichtlich Einkommensteuer 1989 ist von den zitierten Ausnahmefällen abgesehen nur dann zulässig, wenn für dieses Verfahren nicht bereits Verjährung eingetreten ist.

Nach § 209 Abs. 3 BAO idG 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 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 Abgabenpflicht im Lauf eines Veranlagungszeitraumes erlischt, mit dem Zeitpunkt des Erlöschens der Abgabenpflicht.

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 Steuerreformgesetz 2005, BGBl. I 2004/57 ab 1. Jänner 2005 von fünfzehn auf zehn Jahre verkürzt wurde, da die absolute Verjährung der Einkommensteuer 1989 selbst nach Maßgabe einer fünfzehnjährigen absoluten Verjährungsfrist jedenfalls schon mit Ablauf des Jahres 2004 - und damit jedenfalls vor Antragstellung auf Wiederaufnahme eintrat.

Dem Vorbringen des Bw, dass nach Maßgabe des § 209a Abs. 2 BAO die Verjährung noch nicht eingetreten sei, ist entgegenzuhalten:

"(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. Damit kann dem Bw. nicht in seiner Annahme gefolgt werden, dass die Verjährung noch nicht eingetreten sei.

Für den berufungsgegenständlichen Wiederaufnahmsantrag kommt die Bestimmung des § 209a Abs. 2 nicht zur Anwendung, da dieser nicht vor Eintritt der Verjährung eingebracht worden ist. Der Umstand, dass allenfalls die Abgabenfestsetzung noch aufgrund anderer noch nicht erledigter Anträge trotz Eintritt der Verjährung zulässig sein könnte, bedeutet noch nicht, dass die Abgabenfestsetzung aufgrund des gegenständlichen Wiederaufnahmsantrages zulässig ist.

Dem Hinweis auf die Einzelerledigung des BMF vom 28. Oktober 2005 ist zu erwideren, dass die darin vertretene Rechtsansicht, wonach die Wiederaufnahme auch dann zu bewilligen ist, wenn die Bemessungsverjährung der Erlassung eines neuerlichen Änderungsbescheides entgegensteht, gemäß § 6 Abs. 1 des Bundesgesetzes über den Unabhängigen Finanzsenat (UFSG) für den Unabhängigen Finanzsenat nicht bindend ist und aus diesem Grunde die Beurteilung der gegenständlichen Rechtsfragen ausschließlich anhand der gesetzlichen Bestimmungen zu erfolgen hat.

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

Die Siebenjahresfrist des § 304 lit. a BAO ist unterbrechbar (bzw. ab 2005 verlängerbar) und hemmbar. Die absolute Verjährungsfrist (§ 209 Abs. 3 BAO) begrenzt auch die Frist des § 304 lit. a BAO (Ritz, BAO³, § 304, Tz 5 mwN).

Für den gegenständlichen Wiederaufnahmsantrag vom 15. Juli 2008 ist ausschlaggebend, dass dieser nicht vor Eintritt der absoluten Verjährung, welche mit Ablauf des Jahres 1999 (jedenfalls aber mit Ablauf des Jahres 2004) eingetreten ist, eingebracht wurde. Aus diesem Grund ist die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO auf Grund des Antrages vom 1. Juli 2008 nach § 304 lit. a BAO nicht zulässig.

Bei der Fünfjahresfrist des § 304 lit. b BAO ist unter Rechtskraft die formelle Rechtskraft zu verstehen (Ritz, ÖStZ 1995, 120; Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO § 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 absoluten Verjährungsfrist des § 209 Abs. 3 BAO gestellte Wiederaufnahmsanträge).

Im gegenständlichen Fall wurde nicht bestritten, dass die formelle Rechtskraft des Einkommensteuerbescheides 1989 vom 15. Oktober 1997 bereits im Jahr 1997 eingetreten ist. Daraus ergibt sich, dass der nunmehr am 15. Juli 2008 eingebrachte Wiederaufnahmsantrag nicht innerhalb der Fünfjahresfrist des § 304 lit. b BAO eingebracht wurde.

Zum sonstigen Vorbringen:

Der Antrag auf Wiederaufnahme ist gemäß § 303 Abs. 2 BAO 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.

Diese Dreimonatsfrist beginnt mit Kenntnis des Wiederaufnahmegrundes und nicht erst mit dessen Beweisbarkeit zu laufen und ist nicht verlängerbar (Ritz, BAO³, § 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 Antrag, der sich auf einen verspätet geltend gemachten Wiederaufnahmegrund beruft, ist zurückzuweisen (VwGH 22.2.1994, 91/14/0069).

Im Rahmen des geltend gemachten Wiederaufnahmegrundes ist nicht - wie vom Bw. ins Treffen geführt - die Entscheidung über die Zurückweisung der Berufung vom 7.5.2008 zu beurteilen, sondern es kommt ausschließlich auf die Tatsachen und Beweismittel an, die zu dieser Entscheidung geführt haben (UFS 21.5.2008, RV/1339-L/07 u.a.). 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 10.2.1997 wurden vom Bw. jedenfalls im Rahmen seiner VwGH -Beschwerde vom 12.12.2002 vorgebracht. Diese Tatsache und die entsprechenden Beweismittel waren dem Berufungswerber daher spätestens an diesem Tag bekannt und bewusst.

Der strittige Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 1989, datiert mit 15.7.2008, wurde damit mehr als fünf Jahre nach der nachweislichen Kenntniserlangung der dafür behaupteten Gründe gestellt, womit dieses Anbringen aus Sicht des Neuerungstatbestandes jedenfalls als verspätet zu beurteilen ist.

Der Wiederaufnahmeantrag war daher vom Finanzamt zurückzuweisen und die Berufung gegen den Zurückweisungsbescheid als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 10. Februar 2010