



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., S., L-Gasse, vertreten durch Dr. Scholler & Partner Wirtschaftstreuhand GmbH, Wirtschaftstreuhandgesellschaft, 1060 Wien, Schmalzhofgasse 4, vom 21. Oktober 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 2/20/21/22 vom 18. September 2008 betreffend Zurückweisung eines Antrages auf Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO hinsichtlich Einkommensteuer 1989 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Mit Schreiben vom 4. August 2008, im Finanzamt eingelangt am 11. August 2008, stellte der Berufungswerber (Bw.) einen Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO betreffend den gemäß § 295 BAO geänderten Einkommensteuerbescheid vom 23. April 1997.

Begründend führte er aus, mit Bescheid vom 7. Mai 2008 sei festgestellt worden, dass der dem Einkommensteuerbescheid 1989 zu Grunde liegende Bescheid über die einheitliche und gesonderte Feststellung gemäß § 188 BAO vom 10. Februar 1997 mangels eines gültigen Bescheidadressaten ein Nichtbescheid sei, welcher keine Rechtswirkung entfalte.

Der auf Grundlage des Nichtbescheides erlassene – gemäß § 295 BAO geänderte – Einkommensteuerbescheid 1989 vom 23. April 1997, der den ursprünglichen

Einkommensteuerbescheid 1989 ersetzt habe, entspreche daher nicht den gesetzlichen Bestimmungen.

Die Qualifizierung des Grundlagenbescheides als Nichtbescheid stelle eine, als tauglichen Wiederaufnahmegrund hinsichtlich des Einkommensteuerbescheides 1989 anzusehende, neu hervorgekommene Tatsache iSd § 303 Abs. 1 lit b BAO dar. Die Unkenntnis der bescheiderlassenden Behörde über den fehlenden Bescheidcharakter bewirke, dass diese Tatsache im Verhältnis zum Rechtsunterworfenen nur als „neu hervorgekommen“ gelten könne, wobei den Bw. an der Nichtgeltendmachung dieses Umstandes kein grobes Verschulden treffe. Diese Rechtsansicht werde vom Bundesministerium für Finanzen im Schreiben vom 28. Oktober 2005 geteilt.

Die Wiederaufnahme des Verfahrens führe zu einem im Spruch abgeänderten Einkommensteuerbescheid.

Mit Grundlagenbescheid vom 24. Mai 1991 seien für das Jahr 1989 anteilige Einkünfte aus Gewerbebetrieb einheitlich festgestellt und dem Bw. zugewiesen worden.

Im Anschluss an eine im Jahr 1993 stattgefundene, die Jahre 1989 bis 1991 umfassende Betriebsprüfung sei mit Grundlagenbescheid vom 10. Februar 1997 für das Jahr 1989 eine abweichende Feststellung getroffen worden.

Gegen den Bescheid vom 10. Februar 1997 sei fristgerecht berufen worden. Mit Berufungsentscheidung vom 28. Oktober 2002 sei der Grundlagenbescheid vom 10. Februar 1997 bestätigt und die Berufung als unbegründet abgewiesen worden. Die dagegen erhobene Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof sei mit Beschluss vom 27. Februar 2008 zurückgewiesen worden. Mit Bescheid des Finanzamtes 6/7/15 vom 7. Mai 2008 sei die Berufung gegen den Bescheid vom 10. Februar 1997 als unzulässig zurückgewiesen worden, da der angefochtene Bescheid mangels eines gültigen Bescheidadressaten ein Nichtbescheid sei.

In weiterer Folge sei auf Grund des oben erwähnten Nichtbescheides der ursprüngliche Einkommensteuerbescheid 1989 gemäß § 295 BAO durch den Einkommensteuerbescheid 1989 vom 23. April 1997 ersetzt worden. Diese auf Basis eines Nichtbescheides erfolgte Abänderung entspreche nicht den gesetzlichen Bestimmungen.

Die Abänderung eines Bescheides gemäß § 295 BAO sei nur dann zulässig, wenn der betreffende Bescheid von einem Grundlagenbescheid abzuleiten sei. Im vorliegenden Fall fehle jedoch ein tauglicher Feststellungsbescheid. Da der abgeleitete Einkommensteuerbescheid 1989 vom 23. April 1997 rechtswidrig erlassen worden und dieser

Mangel auch nicht durch einen nachträglich rechtswirksam erlassenen Grundlagenbescheid geheilt werden könne, sei dem Wiederaufnahmeantrag stattzugeben. Da jener Rechtszustand herzustellen sei, der ohne Abänderung gemäß § 295 BAO vorgelegen sei, sei der Einkommensteuerbescheid in der Fassung des ursprünglichen Einkommensteuerbescheides zu erlassen.

Hinzuweisen sei darauf, dass im Gegensatz zum Feststellungsbescheid abgeleitete Abgabenbescheide der Verjährung unterlägen und damit dem Rechtsunterworfenen ein Rechtsverlust drohe. Die beantragte Wiederaufnahme des Verfahrens ermögliche es dem Steuerpflichtigen, seine Ansprüche innerhalb der Verjährung geltend zu machen.

Mit Bescheid vom 18. September 2008 wurde der Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens zurückgewiesen und nach Wiedergabe der Bezug habenden gesetzlichen Bestimmungen begründend ausgeführt, die Eingabe sei nicht fristgerecht eingebracht worden. Der Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 1989 sei datiert mit 4. August 2008 und am 11. August 2008, somit nach Ablauf der Verjährungsfrist, im Finanzamt eingelangt.

Der letzte aktenkundige Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1989 weise das Datum 23. April 1997 auf. Der gegenständliche Antrag sei erst nach Ablauf von fünf Jahren nach Eintritt der Rechtskraft dieses Einkommensteuerbescheides eingebracht worden.

Der Beschluss des Verwaltungsgerichtshofes vom 27. Februar 2008 sei am 13. März 2008 zugestellt worden. Die Frist von drei Monaten laufe daher ab diesem Zeitpunkt.

In der fristgerecht dagegen erhobenen Berufung wies der steuerliche Vertreter des Bw. auf die Einzelerledigung des BMF vom 28.10.2005 und auf § 303 Abs. 2 BAO hin, wonach der Antrag auf Wiederaufnahme binnen einer Frist von drei Monaten von dem Zeitpunkt an zu stellen sei, an dem der Antragsteller nachweislich vom Wiederaufnahmegrund Kenntnis erlangt habe. Die Erlangung der Kenntnis vom mangelnden Bescheidcharakter als Wiederaufnahmegrund sei mit Zustellung des Bescheides vom 7.5.2008 am 14.5.2008 erfolgt, Der am 4.8.2008 eingebrachte Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens sei jedenfalls nicht als verspätet zu beurteilen. Die Wiederaufnahme sei übrigens auch dann zu bewilligen, wenn die Bemessungsverjährung der Erlassung eines neuerlichen Änderungsbescheides entgegenstehe.

Die Berufung wurde ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

---

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

Folgender Sachverhalt wird der Entscheidung zu Grunde gelegt:

Mit Feststellungsbescheid vom 24. Mai 1991 wurden dem Bw. Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus einer atypisch stillen Beteiligten an der M-GmbH+Mitges (Rechtsnachfolgerin K-AG, nunmehr L-GmbH) zugerechnet.

Auf Grund einer bei der genannten Gesellschaft durchgeführten, die Jahre 1989 bis 1991 umfassenden abgabenbehördlichen Prüfung erließ das Finanzamt einen mit 10. Februar 1997 datierten geänderten Grundlagenbescheid für 1989. Davon abgeleitet erging ein mit 23. April 1997 datierter, den Bw. betreffender, gemäß § 295 BAO geänderter Einkommensteuerbescheid für 1989, der in formeller Rechtskraft erwuchs.

Die gegen den Grundlagenbescheid vom 10. Februar 1997 erhobene Berufung wurde mit Berufungsentscheidung vom 28. Oktober 2002 als unbegründet abgewiesen. Eine dagegen gerichtete Verwaltungsgerichtshofbeschwerde wurde am 12. Dezember 2002 eingebracht. Darin stellte der Bw. (= Beschwerdeführer Nr. \*\*\*) ua durch seinen ausgewiesenen Vertreter dar, dass der Feststellungsbescheid 1989 vom 10. Februar 1997 falsch adressiert sei.

Wörtlich wurde ausgeführt: „Wie oben nachgewiesen, sind die Feststellungsbescheide [...], die infolge der Betriebsprüfung der Jahre 1989 bis 1991 erlassen wurden, nicht rechtswirksam ergangen, da die Voraussetzung des § 93 Abs. 2 BAO hinsichtlich der korrekten Benennung des Bescheidadressaten nicht erfüllt ist.“

Mit Beschluss vom 27. Februar 2008, 2002/13/0225, wurde die Beschwerde als unzulässig zurückgewiesen. In weiterer Folge wies das für die Erlassung des Grundlagenbescheides zuständige Finanzamt 6/7/15 die gegen den Feststellungsbescheid 1989 vom 10. Februar 1997 eingebrachte Berufung mit Bescheid vom 3. Dezember 2008 als unzulässig zurück, weil der Erledigung mangels eines gültigen Bescheidadressaten kein Bescheidcharakter zukomme. Die als Bescheid bezeichnete und im Antrag auf Wiederaufnahme angesprochene Erledigung vom 7. Mai 2008 enthielt keinen Hinweis auf die Zustellfiktion des § 101 Abs. 3 BAO und entfaltete somit keine Wirkung.

Mit dem Zurückweisungsbescheid vom 3. Dezember 2008 bestätigte das Finanzamt lediglich einen, dem Bw. bzw. seinem Vertreter spätestens am 12. Dezember 2002 bekannten und bewussten Mangel.

Ein Wiederaufnahmeantrag hinsichtlich Einkommensteuer 1989 wurde vom Bw. vor dem streitgegenständlichen Antrag vom 4. August 2008 nicht gestellt.

Dieser Sachverhalt gründet sich auf die Angaben des Bw. im Wiederaufnahmeantrag, auf die Ausführungen in der Verwaltungsgerichtshofbeschwerde vom 12. Dezember 2002 und auf die aktenkundigen Unterlagen.

#### Rechtliche Würdigung:

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) von sieben Jahren zulässig wäre, eingebrachter Antrag gemäß § 303 Abs. 1 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 zugrunde liegt.

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

Nach § 209 Abs. 3 BAO idgF verjährt das Recht auf Festsetzung einer Abgabe spätestens zehn Jahre nach Entstehung des Abgabenanspruchs (§ 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 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, 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 gemäß § 303 BAO – ein.

Dem Hinweis auf die Einzelerledigung des BMF vom 28. Oktober 2005 ist zu erwidern, 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 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 angeführt – § 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, BAO<sup>3</sup>, § 304, Tz 5, mwN).

Für den gegenständlichen Wiederaufnahmeantrag vom 4. 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 gemäß § 303 BAO aufgrund des Antrages vom 4. August 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 Wiederaufnahmeantrages bereits abgelaufen ist (somit insbesondere für nach Ablauf der absoluten Verjährungsfrist des § 209 Abs. 3 BAO gestellte Wiederaufnahmeanträge).

Im gegenständlichen Fall wurde nicht bestritten, dass die formelle Rechtskraft des Einkommensteuerbescheides für 1989 vom 23. April 1997 bereits im Jahr 1997 eingetreten ist. Daraus ergibt sich, dass der nunmehr mit 4. August 2008 datierte Wiederaufnahmeantrag nicht innerhalb der Fünfjahresfrist des § 304 lit. b BAO eingebracht wurde.

Damit ist der Abgabenbehörde 1. Instanz zuzustimmen, wenn aus diesem Grund der gegenständliche Wiederaufnahmeantrag zurückgewiesen wurde.

Wäre der Wiederaufnahmeantrag als rechtzeitig iSd § 304 lit. b BAO 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 3 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 Frist von drei Monaten 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 Bw. 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 verspäteter Antrag auf Wiederaufnahme ist zurückzuweisen (Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 303 Tz 28 und die dort angeführte Judikatur und Literatur).

Im Antrag auf Wiederaufnahme vom 4. August 2008 beruft sich der Bw. ausdrücklich darauf, dass die Qualifizierung des Grundlagenbescheides als Nichtbescheid eine neu hervorgekommene Tatsache darstelle. Dazu hat der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung (vgl. etwa VwGH 26.4.1994, 91/14/0129) ausgesprochen, dass Tatsachen im Sinne 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 demnach 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 taugliche Wiederaufnahmegründe im Sinne des Neuerungsstatbestandes gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO 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 Sinne 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 im Sinne des § 303 Abs. 1 lit. b BAO nicht – wie vom Bw. ins Treffen geführt – die Entscheidung über die Zurückweisung der Berufung, 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 der Falschadressierung des Feststellungsbescheides vom 10. Februar 1997 sowie die Gründe dafür wurden vom Bw. jedenfalls im Rahmen seiner VwGH-Beschwerde vom 12. Dezember 2002 vorgebracht. Die Tatsache und die entsprechenden Beweismittel waren dem Bw. daher spätestens an diesem Tag bekannt und bewusst.

Der strittige Antrag auf Wiederaufnahme gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO betreffend die Einkommensteuer 1989, datiert vom 4. August 2008, wurde damit mehr als fünf Jahre nach der nachweislichen Kenntniserlangung der dafür behaupteten Gründe eingebracht, womit dieses Anbringen aus Sicht des Neuerungsstatbestandes gemäß § 303 BAO jedenfalls als verspätet zu werten ist.

Der Wiederaufnahmeantrag vom 4. August 2008 war daher im Hinblick auf die obigen Ausführungen von der Abgabenbehörde 1. Instanz zu Recht zurückgewiesen worden.

Wien, am 1. September 2009