



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat (Wien) 16

GZ. RV/1343-W/09,
RV/1344-W/09

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw., W.,B-Gasse, vertreten durch Mag. Karl Catharina, Steuerberaterin, 1230 Wien, Leitengasse 38, vom 23. Dezember 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 2/20/21/22 vom 19. November 2008 betreffend Zurückweisung eines Antrages auf Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO hinsichtlich Einkommensteuer 1989 sowie vom 3. April 2009 gegen den Bescheid vom 4. März 2009 betreffend Abweisung eines Antrages auf Erlassung eines abgeleiteten Einkommensteuerbescheides gemäß § 295 BAO für 1989 und über den Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand vom 16. September 2009 entschieden:

1. Die Berufung vom 23. Dezember 2008 gegen den Zurückweisungsbescheid vom 19. November 2008 wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

2. Die Berufung vom 3. April 2009 gilt gemäß § 275 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl Nr. 1961/194 idgF, als zurückgenommen.

3. Der Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand wird abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Schreiben vom 14. Juli 2008, im Finanzamt eingelangt am 15. Juli 2008, stellte der Berufungswerber (Bw.) einen Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO

betreffend den gemäß § 295 BAO geänderten Einkommensteuerbescheid vom 4. August 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 4. August 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 4. August 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 4. August 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 unterliegen 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 19. November 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.

In der fristgerecht dagegen erhobenen Berufung wurde vom Bw. der Eintritt der Verjährung hinsichtlich Einkommensteuer 1989 bestritten und ergänzend zu dem bereits im Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens vom 14. Juli 2008 erstatteten Vorbringen ausgeführt, bereits der Feststellungsbescheid vom 24. Mai 1991 sei nichtig gewesen, da darin bereits verstorbene Personen angeführt worden seien. Die am 27. September 1990 abgegebene Erklärung zur einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung sei daher noch immer unerledigt. Es könne daher hinsichtlich des Jahres 1989 keine Verjährung eingetreten sein, weil gemäß § 209a Abs. 2 BAO die Einkommensteuerveranlagung mittelbar von der Erledigung der abgegebenen Feststellungserklärung abhänge.

Überdies müsse die Behörde auf Grund der Zurückweisungsbescheide gemäß § 295 BAO einen neuen abgeleiteten Bescheid erlassen, da der abgeleitete Bescheid rechtswidrig auf Grund eines Nichtbescheides erlassen worden sei. Da der Einkommensteuerbescheid 1989 indirekt von der Erledigung der Berufung (erg.: gegen den Feststellungsbescheid) abhängig gewesen sei, könne gemäß § 209a BAO keine Verjährung eingetreten sein. Jede andere

Auslegung der §§ 295 und 209a BAO sei denkunmöglich, da es nicht sein könne, dass auf Grund von Fehlern, die die Finanzverwaltung zu vertreten habe (nämlich die Erlassung von Nichtbescheiden), auf die die Steuerpflichtigen im Rahmen des Berufungsverfahrens sogar aufmerksam gemacht hätten und der langen Dauer des Rechtsmittelverfahrens Verjährung zu Lasten des Steuerpflichtigen eintrete. Daher beantrage er ausdrücklich, einen abgeleiteten Bescheid zu erlassen, der den Rechtszustand wiederherstelle, der vor Erlassung des rechtswidrigen abgeleiteten Bescheides bestanden habe.

In weiterer Folge wies das Finanzamt die Berufung gegen den Zurückweisungsbescheid mit Berufungsvorentscheidung vom 14. Jänner 2009 unter Hinweis auf § 295 Abs. 1 BAO als unbegründet ab.

Gegen die abweisliche Berufungsvorentscheidung vom 14. Jänner 2009 wurde innerhalb offener Frist ein Vorlageantrag eingebracht und ergänzend ausgeführt, die Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland sei trotz eines Hinweises in der Berufung (erg.: gegen den Feststellungsbescheid) in ihrer Erledigung vom 28. Oktober 2002 nicht von einem Nichtbescheid ausgegangen. Tatsache sei vielmehr, dass erst mit Bescheid vom 7. Mai 2008 das zuständige Finanzamt 6/7/15 durch Zurückweisung der Berufung den Bescheid vom 10. Februar 1997 als Nichtbescheid qualifiziert habe.

Auch habe der Verwaltungsgerichtshof entgegen der Meinung des Finanzamtes in seinem Beschluss vom 27. Februar 2008 nicht dem Grundlagenbescheid vom 10. Februar 1997 den Bescheidcharakter abgesprochen, sondern der Berufungsentscheidung vom 28. Oktober 2002.

In verfassungskonformer Interpretation der verfahrensgegenständlichen Fristenregelung beginne die Frist für den Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens nicht früher zu laufen, als beim zuständigen Finanzamt die Verständigung über die nachträgliche Abänderung, Aufhebung oder die Feststellung der Unwirksamkeit des Feststellungsbescheides eingelangt sei, insbesondere aber nicht früher, als dem Abgabepflichtigen verlässlich bekannt gegeben werde, dass das zuständige Finanzamt darauf nicht mit amtswegiger Erlassung eines abgeleiteten Bescheides reagieren werde.

Der Antrag auf Erlassung eines gemäß § 295 BAO geänderten Einkommensteuerbescheides für 1989 wurde mit Bescheid vom 4. März 2009 abgewiesen, wobei in der Begründung ausgeführt wurde, Voraussetzung für die Erlassung eines abgeleiteten Bescheides sei die Abänderung, Aufhebung oder Erlassung eines Feststellungsbescheides. Die Zurückweisung einer Berufung gegen den Feststellungsbescheid – begründet mit der Unwirksamkeit des Feststellungsbescheides – erfülle nicht die tatbestandsmäßigen Voraussetzungen des § 295 BAO.

Die gegen den Bescheid betreffend Abweisung eines Antrages auf Erlassung eines gemäß § 295 BAO geänderten Einkommensteuerbescheides 1989 fristgerecht erhobene Berufung enthielt

- keine Erklärung, in welchen Punkten der Bescheid angefochten wird,
- keine Erklärung, welche Änderungen beantragt werden und
- keine Begründung.

Mit Bescheid vom 17. August 2008 wurde der Bw. ersucht, die Mängel bis zum 9. September 2009 zu beheben.

Mit Schreiben vom 16. September 2009 ersuchte die steuerliche Vertreterin des Bw. um Verlängerung der Mängelbehebungsfrist. Da die Überschrift des Mängelbehebungsauftrages auf Bescheid gelautet habe, sei irrtümlicherweise im Fristenbuch der Kanzlei eine Frist von 4 Wochen ab Zustellung eingetragen worden. Da kein grobes Verschulden vorliege, werde um Wiedereinsetzung in den vorigen Stand ersucht.

Über die Berufung wurde erwogen:

Folgender Sachverhalt wird der Entscheidung zu Grunde gelegt:

1. Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 1989:

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

Auf Grund einer bei der genannten Gesellschaft durchgeföhrten, 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 4. August 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 eingebrauchte 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 14. Juli 2008 nicht gestellt.

2. Antrag auf Änderung des Einkommensteuerbescheides 1989 gemäß § 295 BAO:

Die gegen den Bescheid betreffend Abweisung des Antrages auf Erlassung eines gemäß § 295 BAO geänderten Einkommensteuerbescheides 1989 enthielt keine Erklärung, in welchen Punkten der Bescheid angefochten wird, keine Erklärung, welche Änderungen beantragt werden und keine Begründung. Der in weiterer Folge erlassenen Mängelbehebungsauftrag wurde innerhalb der gesetzten Frist nicht erfüllt.

3. Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand:

Dieser Antrag wurde im Schreiben vom 16., September 2009 gestellt, die versäumte Handlung wurde aber nicht gleichzeitig nachgeholt.

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

Rechtliche Würdigung:

1. Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 1989:

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

Gemäß § 209a Abs. 1 BAO idGf steht einer Abgabenfestsetzung, die in einer Berufung zu erfolgen hat, der Eintritt der Verjährung nicht entgegen.

Gemäß § 209a Abs. 2 BAO idGf steht der Abgabenfestsetzung, wenn diese unmittelbar oder mittelbar von der Erledigung einer Berufung oder eines in Abgabenvorschriften vorgesehenen Antrages (§ 85) abhängt, 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 Bestimmung ergibt sich, dass die aufgezählten, rechtzeitigen Anbringen den Eintritt der Verjährung nicht verhindern, sondern unter den dort genannten Voraussetzungen eine Abgabenfestsetzung trotz des Eintrittes der Verjährung zulassen. Damit kann die Rechtsansicht des Bw., dass Verjährung noch nicht eingetreten sei, nicht geteilt werden.

Für den strittigen Wiederaufnahmeantrag kommt § 209a Abs. 2 BAO idgF nur dann zur Anwendung, wenn dieser trotz eingetretener Verjährung rechtzeitig iSd § 304 BAO eingebracht wurde. Der Umstand, dass allenfalls die Abgabenfestsetzung noch auf Grund anderer, noch nicht erledigter Anträge trotz Eintritt der Verjährung zulässig sein könnte, bedeutet noch nicht, dass die Abgabenfestsetzung auf Grund des streitgegenständlichen Wiederaufnahmeantrages zulässig ist. Gegenstand des Berufungsverfahrens ist lediglich die Frage der Zulässigkeit des Wiederaufnahmeantrages vom 14. Juli 2008.

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 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, BAO³, § 304, Tz 5, mwN).

Für den gegenständlichen Wiederaufnahmeantrag vom 14. Juli 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 14. 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 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 4. August 1997 bereits im Jahr 1997 eingetreten ist. Daraus ergibt sich, dass der nunmehr am 14. Juli 2008 eingebrachte 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 iSd § 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 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, BAO³, § 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, BAO³, § 303 Tz 28 und die dort angeführte Judikatur und Literatur).

Im Antrag auf Wiederaufnahme vom 14. Juli 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 Neuerungstatbestandes 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 Neuerungstatbestandes 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 Berufungswerber 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 mit 14. Juli 2008, wurde damit mehr als fünf Jahre nach der nachweislichen Kenntniserlangung der dafür behaupteten Gründe eingebracht, womit dieses Anbringen aus Sicht des Neuerungstatbestandes gemäß § 303 BAO jedenfalls als verspätet zu werten ist.

Der Wiederaufnahmeantrag vom 14. Juli 2008 war daher im Hinblick auf die obigen Ausführungen von der Abgabenbehörde 1. Instanz zu Recht zurückgewiesen worden.

Den Ausführungen, die Frist für den Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens beginne nicht früher, als beim zuständigen Finanzamt die Verständigung über die nachträgliche Abänderung, Aufhebung oder die Feststellung der Unwirksamkeit des Feststellungsbescheides einlange, insbesondere nicht früher, als sicher sei, dass das zuständige Finanzamt nicht mit amtswegiger Erlassung eines abgeleiteten Bescheides reagieren werde, sind der Inhalt der oben zitierten gesetzlichen Bestimmung des § 303 Abs. 1 lit b BAO und die obige Begründung entgegenzuhalten. Eine verfassungswidrige Interpretation der verfahrensgegenständlichen Fristenregelung vermag der Unabhängige Finanzsenat in der Vorgangsweise des Finanzamtes nicht zu erkennen.

2. Antrag auf Änderung des Einkommensteuerbescheides 1989 gemäß § 295 BAO:

§ 275 BAO lautet:

„Entspricht eine Berufung nicht den im § 250 Abs. 1 oder 2 erster Satz umschriebenen Erfordernissen, so hat die Abgabenbehörde dem Berufungswerber die Behebung dieser inhaltlichen Mängel mit dem Hinweis aufzutragen, dass die Berufung nach fruchtlosem Ablauf einer gleichzeitig zu bestimmenden angemessenen Frist als zurückgenommen gilt.“

Wird einem berechtigten Mängelbehebungsauftrag nicht, nicht zeitgerecht oder unzureichend entsprochen, so ist die Abgabenbehörde verpflichtet, einen Bescheid zu erlassen, mit dem die vom Gesetzgeber vermutete Zurücknahme der Berufung festgestellt wird (Ritz, BAO³, § 275, Tz 16). Ist die Frist versäumt, so kann die einmal eingetretene Sanktion des § 275 BAO – vom Fall einer Wiedereinsetzung in den vorigen Stand (§ 308) abgesehen - nicht nachträglich wieder beseitigt werden.

Der Bw. kam dem Auftrag vom 17. August 2009, die Mängel der Berufung vom 3. April 2009 bis zum 9. September 2009 zu beheben, innerhalb der gesetzten Frist nicht nach. Es hat daher die gesetzlich vorgesehene Rechtsfolge einzutreten; die Berufung vom 3. April 2009 gilt daher als zurückgenommen.

3. Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand:

Gemäß § 308 Abs. 1 BAO ist gegen die Versäumung einer Frist (§§ 108 bis 110) auf Antrag der Partei, die durch die Versäumung einen Rechtsnachteil erleidet, die Wiedereinsetzung in den vorigen Stand zu bewilligen, wenn die Partei glaubhaft macht, dass sie durch ein unvorhergesehenes oder unabwendbares Ereignis verhindert war, die Frist einzuhalten. Dass der Partei ein Verschulden an der Versäumung zur Last liegt, hindert die Wiedereinsetzung nicht, wenn es sich nur um einen minderen Grand des Versehens handelt.

Gemäß § 308 Abs. 3 BAO muss der Antrag auf Wiedereinsetzung binnen einer Frist von drei Monaten nach Aufhören des Hindernisses bei der Abgabenbehörde , bei der die Frist wahrzunehmen war, bei Versäumung einer Berufungsfrist oder einer Frist zur Stellung eines Vorlageantrages (§ 276 Abs. 2) bei der Abgabenbehörde erster oder zweiter Instanz eingebracht werden. Spätestens gleichzeitig mit dem Wiedereinsetzungsantrag hat der Antragsteller die versäumte Handlung nachzuholen.

Nach dem eindeutigen Gesetzeswortlaut ist die versäumte Handlung spätestens mit dem Wiedereinsetzungsantrag nachzuholen. Dies bedeutet – angewandt auf den vorliegenden Fall -, dass der Bw. gleichzeitig mit der Stellung des Wiedereinsetzungsantrages die Mängel der Berufung vom 6. März 2009 hätte beheben müssen. Da dies jedoch unterblieben ist, war der Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand abzuweisen.

Wien, am 8. Oktober 2009