



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Dr. M.S., vertreten durch Winner&Wieser KEG, Steuerberatungskanzlei, 5700 Zell am See, Saalfeldnerstraße 14, vom 3. September 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Tamsweg vom 8. August 2008 betreffend Zurückweisung des Antrages vom 11. Juli 2008 auf Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 1 Bundesabgabenordnung (BAO) betreffend Einkommensteuer 1989 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Anbringen vom 11. Juli 2008 beantragte der Berufungswerber (Bw) die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Bundesabgabenordnung (BAO) für den gemäß § 295 BAO abgeänderten Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1989. Zur Begründung führte er an, es sei mit Bescheid vom 7. Mai 2008 festgestellt worden, dass der dem Einkommensteuerbescheid 1989 zugrunde liegende Bescheid bezüglich der Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO der X.AG) vom 10. Februar 1997 mangels gültigem Bescheidadressaten keinen Bescheidcharakter hätte und dieser somit keine normative Kraft entfalten könnte. Es würde sich um einen Nichtbescheid handeln (VwGH 29.9.1997, 93/17/0042).

Die Qualifizierung des Grundlagenbescheides als Nichtbescheid würde eine neu hervorgekommene Tatsache im Sinne des § 303 Abs. 1 lit. b BAO darstellen und wäre als tauglicher Wiederaufnahmegrund zu qualifizieren. Wenn selbst der bescheiderlassenden Behörde die Tatsache nicht bekannt gewesen wäre, dass der Grundlagenbescheid nicht über Bescheidcharakter verfügte, so könnte diese Tatsache im Verhältnis zum Rechtsunterworfenen nur als "neu hervorgekommen" gelten. Den Wiederaufnahmewerber träfe kein grobes Verschulden an der Nichtgeltendmachung dieses Umstandes. Diese Rechtsansicht würde durch eine Erledigung des Bundesministeriums für Finanzen vom 28. Oktober 2005 geteilt werden. Weiters wies der Bw. darauf hin, dass die Wiederaufnahme des rechtskräftigen Verfahrens zu einem abgeänderten Einkommensteuerbescheid 1989 führen müsste.

Mit Grundlagenbescheid vom 28. März 1991 wären seine anteiligen Einkünfte aus Gewerbebetrieb festgestellt und ihm zugewiesen worden.

Im Zuge einer für die Jahre 1989 bis 1991 angesetzte Betriebsprüfung wäre eine abweichende Feststellung gegenüber dem Grundlagenbescheid vom 28. März 1991 getroffen worden.

Das Finanzamt hätte daraufhin am 10. Februar 1997 einen neuen Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO erlassen.

Der Bw führte weiters aus, dass der strittige Feststellungsbescheid vom 10. Februar 1997 zuerst mit Berufung und dann am 12. Dezember 2002 mittels Beschwerde beim Verwaltungsgerichtshof bekämpft worden wäre. Diese Beschwerde wäre mit Beschluss vom 27. Februar 2008 zurückgewiesen worden (27.2.2008, 2002/13/0225).

Daraufhin habe das Finanzamt Wien 6/7/15 den Grundlagenbescheid vom 10. Februar 1997 mangels gültigem Bescheidadressaten zu einem Nichtbescheid erklärt und die Berufung dagegen als unzulässig zurückgewiesen.

Aufgrund des vom Finanzamt 6/7/15 erlassenen Nichtbescheides wäre der ursprüngliche Einkommensteuerbescheid 1989 gemäß § 295 BAO durch den vorliegenden Einkommensteuerbescheid 1989 vom 29. April 1997 ersetzt worden. Die vorgenommene Abänderung des Einkommensteuerbescheides 1989 gem. § 295 BAO wäre auf Basis eines Nichtbescheides erfolgt und entspreche damit nicht den gesetzlichen Erfordernissen.

Das Finanzamt wies den Wiederaufnahmeantrag mit Bescheid vom 8. August 2008 zurück und begründete dies damit, dass bereits Verjährung eingetreten sei und auch die Frist des § 304 lit. b BAO abgelaufen sei.

In der dagegen eingebrachten Berufung vom 3. September 2008 bestritt der Bw den Eintritt der Verjährung hinsichtlich der Einkommensteuer 1989 und führte die Berufung wie folgt aus:

Er habe am 4. September 1990 eine einheitliche und gesonderte Feststellungserklärung der Mitunternehmerschaft abgegeben. Am 28. März 1991 wäre die Mitunternehmerschaft erklärungsgemäß veranlagt worden.

Nach Durchführung einer Wiederaufnahme des Verfahrens sei dieser Bescheid durch den - schon oben beschriebenen - Feststellungsbescheid vom 10. Februar 1997 ersetzt worden, zu dem nun mit Bescheid vom 7. Mai 2008 (Anm. des Finanzamtes Wien 6/7/15) festgestellt worden sei, dass er nichtig gewesen wäre. Grund für die nichtigen Bescheide wären Fehler in der Adressierung gewesen. Insbesondere wären in dem einheitlichen und gesonderten Feststellungsbescheid bereits verstorbene Personen angeführt worden. Diesbezüglich wäre zu beachten, dass auch in dem (Erst)Bescheid vom 28. März 1991 bereits verstorbene Personen angeführt worden seien. Somit wäre auch dieser Bescheid als Nichtbescheid zu qualifizieren, womit über die Erklärung zur einheitlichen und gesonderten Feststellung der Einkünfte bis heute nicht bescheidmäßig abgesprochen worden wäre. Damit wäre gem.

§ 209 a Abs. 2 BAO Verjährung für 1989 noch nicht eingetreten, weil die Einkommensteuerveranlagung des Bw mittelbar von der Erledigung der Feststellungserklärung abhängt und diese bisher nicht erfolgt wäre.

Überdies müsste die Behörde auf Grund der Zurückweisungsbescheide gemäß § 295 BAO einen neuen abgeleiteten Bescheid erlassen, weil sie den abgeleiteten Bescheid ja rechtswidrig auf Grund eines Nichtbescheides erlassen hätte. Als zwingendes Ergebnis des Rechtsmittelverfahrens gegen die nichtigen Bescheide wären somit neue abgeleitete Bescheide zu erlassen gewesen. Auch aus diesem Grund könnte gemäß § 209 a BAO keine Verjährung eingetreten sein, weil der Einkommensteuerbescheid 1989 somit indirekt von der Erledigung einer Berufung abhängig wäre.

Lange Verfahrensdauern dürften nicht zu Lasten der Steuerpflichtigen gehen, vor allem dann nicht, wenn diese die Finanzverwaltung auf Fehler (Erlassung von Nichtbescheiden) im Rahmen des Berufungsverfahren sogar aufmerksam gemacht hätten.

Die Berufung des Bw wurde - ohne Erlassen einer Berufungsvorentscheidung - an den Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der dieser Entscheidung zugrunde liegender Sachverhalt, der den Akten des Finanzamtes sowie des Unabhängigen Finanzsenates zu entnehmen ist, ist nicht strittig.

Der Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens gründet auf der Feststellung des Finanzamtes Wien 6/7/15, das mit Bescheid vom 7. Mai 2008 aussprach, dass dem Bescheid bezüglich der Feststellung der Einkünfte der X.AG) für 1989 vom 10. Februar 1997 mangels gültigem Bescheidadressaten der Bescheidcharakter fehlt und dieser somit keine normative Kraft entfalten konnte. Dieser Ausspruch des Finanzamtes wurde nicht näher begründet. Dieser Bescheid erging - wie vom Berufungswerber selbst dargestellt - offenbar als Reaktion auf den Beschluss des VwGH vom 27. Februar 2008, 2002/13/0225. Mit diesem sprach das Höchstgericht zur Adressierung der Berufsentscheidung der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 28. Oktober 2002 aus, dass diese Erledigung deshalb kein Bescheid sei, weil sie sich unter anderem an nicht mehr existierende Personen gerichtet hatte.

Die vom Berufungswerber selbst zitierte Beschwerde (Anm. VwGH ZI. 2002/13/0225) wurde von insgesamt 976 Beschwerdeführern eingebracht. Der Berufungswerber scheint darin als Beschwerdeführer Nr. x auf. Dieses Schriftstück wurde am 12. Dezember 2002 beim Verwaltungsgerichtshof eingebracht. Auf den Seiten 26 bis 30 dieses Schriftstückes wird ausführlich dargestellt, dass unter anderem der Feststellungsbescheid 1989 vom 10. Februar 1997 falsch adressiert gewesen sei. So weist etwa der zusammenfassende Punkt 1.4.1 unter der Überschrift "Nicht-Bescheide 1997" die folgende Textierung auf:

Wie oben nachgewiesen, sind die Feststellungsbescheide [...], die infolge der Betriebsprüfung [...] erlassen wurden, nicht rechtswirksam ergangen, da die Voraussetzungen [...] hinsichtlich der korrekten Benennung des Bescheidadressaten nicht erfüllt sind.

Auf Grund des Zurückweisungsbeschlusses des VwGH vom 27. Februar 2008, 2002/13/0225 betreffend die Beschwerde gegen die Berufungsvorentscheidung vom 28. Oktober 2002, wies das für die Erlassung des Grundlagenbescheides zuständige FA 6/7/15 die den Grundlagenbescheid bekämpfende Berufung vom 17. April 1997 mit Bescheid vom 7. Mai 2008 als unzulässig zurück, weil dem bekämpften Schriftstück mangels gültigem Bescheidadressaten kein Bescheidcharakter zukomme.

Damit bestehen keine Zweifel daran, dass das Finanzamt mit der nunmehrigen Zurückweisung vom 7. Mai 2008 nur einen Mangel bestätigte, der dem Bw. selbst (bzw. seinem Berater) schon spätestens im Dezember 2002 bekannt und bewusst gewesen ist.

Ein Wiederaufnahmeantrag hinsichtlich der Einkommensteuer 1989 wurde vom Bw vor dem streitgegenständlichen Antrag vom 11. Juli 2008 nicht gestellt.

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

Gemäß § 304 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 7 Jahren zulässig wäre, oder

vor dem Ablauf einer Frist von 5 Jahren nach Eintritt der Rechtskraft des das Verfahren abschließendes Bescheides

eingebrachter Antrag gemäß 303 Abs. 1 BAO zugrunde liegt.

Rechtsgrundlagen und rechtliche Würdigung:

1) Eintritt der Verjährung

Um die Zulässigkeit der Wiederaufnahme des Verfahrens und damit des auf diese Maßnahme gerichteten Antrages beurteilen zu können, ist zuerst zu prüfen, ob die Verjährung hinsichtlich der Einkommensteuer für 1989 bereits eingetreten ist.

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 des Jahres 1989 ist mit Ablauf des Jahres 1999 die absolute Verjährung eingetreten. Am Eintritt der absoluten Verjährung ändert auch der Umstand nichts, dass die absolute Verjährungsfrist erst mit dem Steuerreformgesetz 2005, BGBl. 12004/57 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.

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

§ 209 a Abs. 1 und 2 BAO lauten:

"(1) Einer Abgabefestsetzung, die in einer Berufungsentscheidung zu erfolgen hat, steht der Eintritt der Verjährung nicht entgegen.

(2) Hängt eine Abgabefestsetzung unmittelbar oder mittelbar von der Erledigung einer Berufung oder eines in Abgabenvorschriften vorgesehenen Antrages (§ 85 BAO) ab, so steht der Abgabefestsetzung der Eintritt der Verjährung nicht entgegen, wenn die Berufung oder der Antrag vor diesem Zeitpunkt, wenn ein Antrag auf Aufhebung gem. § 299 Abs. 1 vor Ablauf der Jahresfrist des § 302 Abs. 1 oder wenn ein Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens rechtzeitig im Sinn des § 304 eingebracht wurde. "

Schon aus dem Wortlaut dieser Bestimmungen ergibt sich, dass diese den Eintritt der Verjährung nicht verhindern, sondern unter den dort genannten Voraussetzungen eine Abgabefestsetzung trotz des Eintrittes der Verjährung zulassen. Damit unterliegt der Bw insoweit einem Irrtum, als er davon ausgeht, dass die Verjährung noch nicht eingetreten sein kann.

Für den gegenständlichen Wiederaufnahmsantrag kommt die Bestimmung des § 209 a Abs. 2 BAO nicht zur Anwendung, da dieser nicht vor Eintritt der Verjährung eingebracht wurde. Der Umstand, dass allenfalls die Abgabefestsetzung noch auf Grund anderer noch nicht erledigter Anträge trotz Eintritt der Verjährung zulässig sein könnte, bedeutet noch nicht, dass die Abgabefestsetzung auf Grund des gegenständlichen Wiederaufnahmeantrages zulässig sein muss.

Die in einer Einzelerledigung des Bundesministeriums für Finanzen vom 28. Oktober 2005 vertretene Rechtsansicht, wonach die Wiederaufnahme auch dann zu bewilligen sei, wenn die Bemessungsverjährung der Erlassung eines neuerlichen Änderungsbescheides entgegensteht, kann für den Unabhängigen Finanzsenat nicht bindend sein. Nach § 6 Abs. 1 des Bundesgesetzes über den unabhängigen Finanzsenat (UFSG) besteht keine Bindung an Weisungen der Mitglieder des unabhängigen Finanzsenates bei Besorgung der ihnen nach den Abgabenvorschriften (§ 3 Abs. 3 BAO) zukommenden Aufgaben. Aus diesem Grunde hat die Beurteilung der gegenständlichen Rechtsfragen anhand der gesetzlichen Bestimmungen zu erfolgen.

2) Zulässigkeit der Wiederaufnahme des Verfahrens nach § 304 lit. a BAO:

Für die Bewilligung der Wiederaufnahme (= Wiederaufnahme auf Antrag) sieht § 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 (vgl. Ritz, BAO, § 304 Tz. 5 unter Hinweis auf Ellinger ua., BAO, § 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, 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 so genannten absoluten Verjährungsfrist des § 209 Abs. 3 BAO gestellte Wiederaufnahmsanträge).

Im gegenständlichen Fall wurde nicht bestritten, dass die formelle Rechtskraft des Einkommensteuerbescheides für 1989 vom 29. April 1997 bereits im Jahr 1997 eingetreten ist. Daraus ergibt sich, dass der nunmehr am 11. Juli 2008 eingebrachte Wiederaufnahmsantrag nicht innerhalb der Fünfjahresfrist des § 304 lit. b BAO eingebracht wurde.

Damit ist dem Finanzamt zuzustimmen, wenn aus diesem Grund der gegenständliche Wiederaufnahmsantrag zurückgewiesen wurde.

4) Wiederaufnahme nach § 303 Abs. 1 und 2 BAO:

Wäre der Wiederaufnahmeantrag iSd § 209 a iVm § 304 BAO als rechtzeitig anzusehen, ist anhand der Kriterien des § 303 Abs. 1 BAO die Rechtmäßigkeit zu prüfen.

Gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO - worauf sich der strittige Antrag in seiner Begründung ausdrücklich stützt - ist dem Antrag einer Partei auf Wiederaufnahme eines durch Bescheid abgeschlossenen Verfahrens stattzugeben, wenn ein Rechtsmittel gegen den Bescheid nicht oder nicht mehr zulässig ist und Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im abgeschlossenen Verfahren ohne grobes Verschulden der Partei nicht geltend gemacht werden konnten und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Der Antrag auf Wiederaufnahme ist gemäß Abs. 2 leg. cit. binnen einer Frist von drei Monaten von dem Zeitpunkt an, in dem der Antragsteller nachweislich von dem Wiederaufnahmegrund Kenntnis erlangt hat, bei der Abgabenbehörde einzubringen, die im abgeschlossenen Verfahren den Bescheid in erster Instanz erlassen hat.

Die oben zitierte Dreimonatsfrist beginnt mit Kenntnis des Wiederaufnahmegrundes und nicht erst mit dessen Beweisbarkeit zu laufen und ist nicht verlängerbar (Ritz, BAO, § 303 Tz 27f unter Verweis auf VwGH 3.10.1984, 83/13/0067). Der Berufungswerber hat sich dabei auch die Kenntnis seines Vertreters zurechnen zu lassen. Er hat gegenüber der Abgabenbehörde nämlich nicht nur seine eigenen Handlungen und Unterlassungen, sondern auch die derjenigen Personen zu vertreten, deren er sich zur Erfüllung seiner steuerlichen Pflichten bedient (VwGH 12.8.1994, 91/14/0018).

Ein verspätet geltend gemachter Wiederaufnahmegrund ist zurückzuweisen (VwGH 22.2.1994, 91/14/0069).

Im Wiederaufnahmeantrag beruft sich der Berufungswerber ausdrücklich darauf, die Qualifizierung des Grundlagenbescheides sei eine neu hervorgekommene Tatsache.

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

Neue Erkenntnisse in Bezug auf die rechtliche Beurteilung solcher Sachverhaltselemente - gleichgültig, ob diese späteren rechtlichen Erkenntnisse durch die Änderung der Verwaltungspraxis oder der Rechtsprechung oder nach vorhergehender Fehlbeurteilung oder Unkenntnis der Gesetzeslage eigenständig gewonnen werden - sind danach keine neuen Tatsachen.

Nur neu hervorgekommene Tatsachen oder Beweismittel - das sind solche, die schon vor Erlassung des das wieder aufzunehmende Verfahren abschließenden Bescheides bestanden haben, aber erst nach diesem Zeitpunkt bekannt wurden (nova reperta) - kommen als tauglicher Wiederaufnahmegrund im Sinne des Neuerungstatbestandes in Betracht. Erst nach Erlassung des das wieder aufzunehmende Verfahren abschließenden Bescheides entstandene Tatsachen oder Beweismittel (nova producta) sind daher keine tauglichen Wiederaufnahmegründe.

Die Entscheidung eines Gerichtes oder einer Verwaltungsbehörde in einer bestimmten Rechtssache stellt weder eine neue Tatsache (VwGH 17.9.1990, 90/15/0118 mwN), noch ein (neu hervorgekommenes) Beweismittel im Sinn des § 303 Abs. 1 lit. b BAO dar, sondern basiert vielmehr selbst auf Tatsachen bzw. Beweismitteln (VwGH 21.2.1985, 83/16/0027).

Damit kann zusammenfassend festgestellt werden, dass im Rahmen des Neuerungsstatbestandes nicht - wie vom Berufungswerber ins Treffen geführt - die Entscheidung über die Zurückweisung der Berufung vom 7. Mai 2008 sondern ausschließlich die Tatsachen und Beweismittel zu beurteilen sind, die zu dieser Entscheidung geführt haben (UFS 21.5.2008, RV/1339-L/07). Die Entscheidung selbst kann schon deshalb nicht herangezogen werden, da es sich bei ihr um ein nach Erlassung des letztgültigen Einkommensteuerbescheides neu entstandenes Faktum (*novum productum*) handelt.

Die Tatsache sowie die Gründe der Falschadressierung des Feststellungsbescheides vom 10. Februar 1997 wurden vom Berufungswerber jedenfalls im Rahmen seiner VwGH -Beschwerde vom 12. Dezember 2002 vorgebracht. Diese Tatsache und die entsprechenden Beweismittel waren dem Berufungswerber daher spätestens an diesem Tag bekannt und bewusst.

Der strittige Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 1989, datiert mit 11. Juli 2008, wurde damit mehr als fünf Jahre nach der nachweislichen Kenntniserlangung der dafür behaupteten Gründe gestellt, womit dieses Anbringen aus Sicht des Neuerungsstatbestandes jedenfalls als verspätet zu beurteilen ist. Der Wiederaufnahmeantrag war daher vom Finanzamt zurückzuweisen.

Salzburg, am 7. Juli 2009