



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des WH, W,R, vom 15. Oktober 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes X vom 2. Oktober 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

Laut Mitteilung des Finanzamtes Y vom 7. Mai 1991 bezog der Berufungswerber (in der Folge kurz Bw) im berufungsgegenständlichen Zeitraum 1989 aus seiner **Beteiligung** an der Fa. "Z Gesellschaft m.b.H." **negative Einkünfte aus Gewerbebetrieb** in Höhe von – 202.770,00 S, die im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung auch entsprechend berücksichtigt wurden.

In einer **geänderten Mitteilung vom 10. Februar 1997** wurde der entsprechende Verlust aus der Beteiligung an der "RNF der Z Gesellschaft m.b.H. und Mitgesellschafter" (in der Folge kurz ZR) in Abweichung von der ursprünglichen Mitteilung nur noch mit – 18.262,00 S beziffert.

Im **gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderten Einkommensteuerbescheid vom 29. April 1997** wurde dieses Ergebnis laut geänderter Mitteilung vom Finanzamt XY verarbeitet und die Einkünfte aus Gewerbebetrieb entsprechend angepasst.

Auf Grund einer geänderten Ergebnismitteilung im Zusammenhang mit einer anderen Beteiligung des Bw's wurde der **Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1989** am **15. Mai 1998** abermals **gemäß § 295 Abs. 1 BAO abgeändert**, wobei die Höhe der Einkünfte aus der berufungsgegenständlichen Beteiligung an der Fa. ZR keine Änderung erfuhr.

Mit **Schreiben vom 26. Juni 2008** beantragte der Bw die **Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO** bezüglich des "gem. § 295 BAO abgeänderten Einkommensteuerbescheides 1989 vom 15.05.1998 bzw. vom 29.04.1997".

Zum **Wiederaufnahmegrund** führte er Folgendes aus:

*"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 Sinne des § 303 Abs. 1 lit. b BAO dar und ist als **tauglicher Wiederaufnahmegrund** zu bewerten. 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 28.10.2005 geteilt. Siehe beiliegende Kopie der Erledigung."*

**Begründend** führte der Bw weiters aus, *dass seine anteiligen Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit Grundlagenbescheid für das Jahr 1989, datiert mit 24. Mai 1991, festgestellt und ihm zugewiesen worden seien.*

*1993 habe eine Betriebsprüfung für den Zeitraum 1989 bis 1991 begonnen, die bis 18. Juni 1996 angedauert habe (Bericht vom 20. September 1996). Das Finanzamt habe am 10. Februar 1997 – eingelangt am 19. März 1997 – einen Bescheid gemäß § 188 BAO an die ZR erlassen, wobei hinsichtlich des Jahres 1989 eine abweichende Feststellung gegenüber dem ursprünglichen Grundlagenbescheid getroffen worden sei.*

*Gegen diesen Bescheid sei zeitgerecht Berufung erhoben worden, die mit Berufungsentscheidung vom 28. Oktober 2002 als unbegründet abgewiesen worden sei.*

*Gegen diese Erledigung der Finanzlandesdirektion sei Beschwerde beim Verwaltungsgerichtshof erhoben worden.*

(Anmerkung: Laut Aktenlage handelte es sich um die Beschwerde vom 12. Dezember 2002, in der der Bw als Nummer xxx der Beschwerdeführer ausgewiesen war, und in der seitens des ausgewiesenen Vertreters auf die Rechtsunwirksamkeit der beschwerdegegenständlichen Bescheide wegen unkorrekter Benennung des Bescheidadressaten bereits hingewiesen wurde.)

*Der Verwaltungsgerichtshof habe mit Beschluss vom 27. Februar 2008 – eingelangt am 13. März 2008 – die Beschwerde zurückgewiesen. Mit Bescheiddatum vom 7. Mai 2008 habe die Finanzverwaltung einen Zurückweisungsbescheid zur Berufung vom 17. April 1997 erlassen, wobei dieser Zurückweisungsbescheid des Finanzamtes Y den Grundlagenbescheid 1989 vom 10. Februar 1997 – mangels gültigem Bescheidadressaten – zu einem Nichtbescheid erklärt und die Berufung als unzulässig zurückgewiesen habe.*

*Aufgrund des erwähnten Nichtbescheides – erlassen durch das Finanzamt Y – wäre der ursprüngliche Einkommensteuerbescheid 1989 des Bw's gemäß § 295 BAO durch den vorliegenden Einkommensteuerbescheid 1989 vom 10. Februar 1997 ersetzt worden.*

**Die vorgenommene Abänderung des Einkommensteuerbescheides 1989 wäre auf Basis eines Nichtbescheides erfolgt und entspreche damit nicht den gesetzlichen Bestimmungen.**

Sein rechtliches Interesse an der Wiederaufnahme begründete der Bw damit, dass es für die Abänderung an einem tauglichen Feststellungsbescheid gefehlt habe. Da der abgeleitete Einkommensteuerbescheid 1989 somit rechtswidrig erlassen worden sei und auch ein nachträglich rechtswirksam erlassener Grundlagenbescheid diesen Mangel nicht heilen könne, sei dem Wiederaufnahmeantrag stattzugeben. Da der Rechtszustand herzustellen sei, der ohne Abänderung gemäß § 295 BAO vorgelegen habe, sei der Einkommensteuerbescheid in der Fassung des ursprünglichen Einkommensteuerbescheides zu erlassen. Diese Neuerlassung sei auch dann zwingend, wenn zu diesem Zeitpunkt bereits ein rechtswirksam erlassener Grundlagenbescheid vorliege, der im Ergebnis dem abgeänderten Einkommensteuerbescheid entspreche. Verfahrensrechtlich berechtige dieser neue Grundlagenbescheid nämlich nicht zur Abänderung des aufgrund der Wiederaufnahme neu erlassenen Bescheides.

Die Wiederaufnahme ermögliche diese rechtswidrige Abänderung zu korrigieren.

Hinsichtlich der **Verjährung** wies der Bw darauf hin, dass abgeleitete Abgabenbescheide im Gegensatz zu Feststellungsbescheiden der Verjährung unterlägen und damit dem Rechtsunterworfenen ein Rechtsverlust drohe.

Dem Wiederaufnahmeantrag wurde eine **Anfragebeantwortung** des Bundesministeriums für Finanzen vom 28. Oktober 2005 beigelegt, wonach eine Bescheidänderung gemäß § 295 Abs. 1 BAO die Erlassung eines Grundlagenbescheides voraussetze. Ergehe ein solcher nicht, könne diese Rechtswidrigkeit auch im Rahmen eines Wiederaufnahmeantrages geltend gemacht werden. Der Bewilligung der Wiederaufnahme stehe die Bemessungsverjährung nicht entgegen.

Mit **Bescheid vom 2. Oktober 2008** wurde der angeführte Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO **zurückgewiesen**.

**Begründend** wurde darauf hingewiesen, dass der Antrag nicht fristgerecht eingebracht worden sei, da er erst nach Ablauf der 5-Jahresfrist gemäß § 303 lit. b BAO (gerechnet ab dem zuletzt ergangenen Einkommensteuerbescheid 1989 vom 15. Mai 1998) eingelangt sei.

Dagegen erhob der Pflichtige mit Schreiben vom 15. Oktober 2008 (das auch einen Antrag auf Erlassung eines abgeleiteten Bescheides gemäß § 295 BAO enthielt) **Berufung** und begründete diese folgendermaßen:

*Ein wesentlicher Grund für seinen Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens sei eine im Jahr 2008 neu hervorgekommene Tatsache, nämlich die Qualifizierung des Grundlagenbescheides zum Einkommensteuerbescheid 1989 als Nichtbescheid, gewesen. Es sei aber denkunmöglich, im Jahre 2003 (Anmerkung: vom Finanzamt relevierte Fünfjahresfrist!) schon wissen zu können, dass 2008 eine neue Tatsache hervorkommen werde. Die Forderung der Behörde, der Antrag auf Wiederaufnahme hätte binnen einer Frist von fünf Jahren eingebracht werden müssen, sei denkunmöglich und unsinnig. Es könnten von ihm keine hellseherischen Fähigkeiten verlangt werden.*

**Nach Ansicht des Bw's hätte keine Verjährung eintreten können, da die einheitlich und gesonderte Feststellungserklärung 1989 nie bescheidmäßig erledigt worden sei.**

*Grund für die nichtigen Bescheide seien Fehler in der Adressierung gewesen, insbesondere seien im Feststellungsbescheid bereits verstorbene Personen angeführt gewesen. Zu beachten sei, dass auch bereits im Bescheid vom 24. Mai 1991 verstorbene Personen (Anmerkung: Der*

Bw führte repräsentativ einige Namen an) *angeführt worden seien*.  
*Somit sei nach der Judikatur des VwGH auch dieser Bescheid als Nichtbescheid zu qualifizieren. Aus seinen Ausführungen sei ersichtlich, dass mit Erklärung vom 27. September 1990 für seine Beteiligung eine einheitlich und gesonderte Feststellungserklärung abgegeben, aber diese bis zum heutigen Tage nicht bescheidmäßig erledigt worden sei.*  
*Es könne daher hinsichtlich des Jahres 1989 keine Verjährung eingetreten sein, weil gemäß § 209a Abs. 2 BAO seine Einkommensteuerveranlagung mittelbar von der Erledigung der abgegebenen einheitlich und gesonderten Feststellungserklärung abhängt.*  
*Zu seiner Ansicht, dass **keine Verjährung eintreten habe können, weil die Einkommensteuerveranlagung 1989 von einem Rechtsmittelverfahren abhängig sei**, führte der Bw weiters aus, dass selbst wenn man den Bescheid vom 24. Mai 1991 nicht als nichtig qualifizieren würde, hinsichtlich des Einkommensteuerbescheides 1989 keine Verjährung eintreten habe können. Denn dann hätte die Behörde aufgrund der Zurückweisungsbescheide gemäß § 295 BAO einen neuen abgeleiteten Bescheid erlassen müssen, da sie ja den abgeleiteten Bescheid rechtswidrig aufgrund eines Nichtbescheides erlassen hätte. Als zwingendes Ergebnis des Rechtsmittelverfahrens gegen die nichtigen Bescheide wären somit neue abgeleitete Bescheide zu erlassen. Da sein Einkommensteuerbescheid somit indirekt von der Erledigung einer Berufung abhängig gewesen sei, habe gemäß § 209a BAO keine Verjährung eintreten können. Jede andere Auslegung der §§ 295 bzw. 209a BAO sei denkunmöglich, denn es könne nicht sein, dass auf Grund von Fehlern, die die Finanzverwaltung zu vertreten habe (nämlich Erlassung von Nichtbescheiden), auf die die Steuerpflichtigen sogar im Rahmen des Berufungsverfahrens aufmerksam gemacht hätten, und aufgrund des langen Rechtsmittelverfahrens Verjährung zu Lasten des Steuerpflichtigen eintrete.*

*Der Bw beantragte daher die Aufhebung des Zurückweisungsbescheides vom 2. Oktober 2008 wegen Denkunmöglichkeit seiner Begründung und die aufrechte Behandlung seines Antrages auf Wiederaufnahme des Verfahrens vom 26. Juni 2008. Weiters beantragte er die Erlassung eines Bescheides, der den Rechtszustand wieder herstelle, der vor Erlassung des rechtswidrigen abgeleiteten Bescheides (weil von einem nichtigen Bescheid abgeleitet) bestanden habe.*

Mit **Vorlagebericht** vom 12. November 2008 wurde die gegenständliche Berufung vom Finanzamt dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

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

Strittig war im gegenständlichen Fall die **Rechtzeitigkeit des Antrages** des Bw's auf **Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO** hinsichtlich Einkommensteuer für das Jahr 1989.

Nach Ansicht des Finanzamtes hätte dieser Antrag innerhalb einer Frist von fünf Jahren ab Erlassung des letzten Einkommensteuerbescheides für das Jahr 1989 vom 15. Mai 1998 eingebracht werden müssen.

Laut Bw war dies einerseits unmöglich, da die Tatsache der Qualifizierung des Grundlagenbescheides als Nichtbescheid, auf die er seinen Wiederaufnahmeantrag stützte, innerhalb dieser Frist noch gar nicht bekannt gewesen sei. Andererseits beruft er sich in seiner Argumentation auf die Bestimmung des § 209a BAO, wonach die Verjährung bei

Abhängigkeit von einem Rechtsmittelverfahren einer neuerlichen Bescheiderlassung nicht im Wege stehe.

Hiezu ist Folgendes auszuführen:

Gemäß **§ 303 Abs. 1 BAO** 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

- a) der Bescheid durch Fälschung einer Urkunde, falsches Zeugnis oder eine andere gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonst wie erschlichen worden ist, oder
- b) Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im abgeschlossenen Verfahren ohne grobes Verschulden der Partei nicht geltend gemacht werden konnten, oder
- c) der Bescheid von Vorfragen abhängig war und nachträglich über eine solche Vorfrage von der hierfür zuständigen Behörde (Gericht) in wesentlichen Punkten anders entschieden wurde und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Nach **§ 303 Abs. 2 BAO** ist der Antrag gemäß Abs. 1 binnen einer Frist von drei Monaten von dem Zeitpunkt an, in dem der Antragsteller nachweislich von dem Wiederaufnahmsgrund Kenntnis erlangt hat, bei der Abgabenbehörde einzubringen, die im abgeschlossenen Verfahren den Bescheid erster Instanz erlassen hat.

Die folgende Bestimmung des **§ 304 BAO** lautet (Anm.: Fettdruck durch Berufungsbehörde):

***"Nach Eintritt der Verjährung ist 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.***

### **1) Zum Eintritt der Verjährung:**

Um die Zulässigkeit der Wiederaufnahme des Verfahrens und damit des auf die Maßnahme gerichteten Antrages beurteilen zu können, war demnach 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 Abgabensanspruch 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 Abgabensanspruch 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.*

Auf Grund dieser Bestimmungen ist bei der veranlagten Einkommensteuer des Jahres 1989 daher die **absolute Verjährung mit Ablauf des Jahres 1999 eingetreten**.

Am Eintritt dieser absoluten Verjährung ändert auch der Umstand nichts, dass die entsprechende Frist erst mit dem Steuerreformgesetz 2005, BGBl. I Nr. 57/2004, 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 Einwand des Bw's, dass wegen der Abhängigkeit von einem Rechtsmittelverfahren gemäß § 209a BAO keine Verjährung habe eintreten können, ist Folgendes zu bemerken:

**§ 209a BAO lautet** (Anm.: Fettdruck durch die Berufungsbehörde):

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

*(2) Hängt eine Abgabensfestsetzung unmittelbar oder mittelbar von der Erledigung einer Berufung oder eines in Abgabenvorschriften vorgesehenen Antrages (§ 85) ab, so steht der Abgabensfestsetzung 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.*

*(3) Sofern nicht Abs. 1 oder 2 anzuwenden ist, darf in einem an die Stelle eines früheren Bescheides tretenden Abgabensbescheid, soweit für einen Teil der festzusetzenden Abgabe bereits Verjährung eingetreten ist, vom früheren Bescheid nicht abgewichen werden."*

Es ist unbestritten, dass das Grundlagenverfahren über die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte Auswirkungen auf das Einkommensteuerverfahren 1989 haben kann.

Trotzdem führt das nicht dazu, dass die Einkommensteuer 1989 – wie vom Bw vermeint – nicht der Verjährung unterliegen würde, nur weil in Bezug auf die Feststellung der Einkünfte Verfahren offen sind.

Fest steht, dass die absolute Verjährungsfrist weder verlängerbar noch hemmbar ist (siehe Ritz, Kommentar zur Bundesabgabenordnung, 3. Aufl., Wien 2005, Tz 36 zu § 209) und die

Frage der Verjährung nur im Hinblick auf die Abgabefestsetzung (im gegenständlichen Fall der Einkommensteuer) zu beurteilen ist. Da es sich bei der Feststellung von Einkünften um keine Abgabefestsetzung handelt, können Feststellungsbescheide ohnehin ohne Bedachtnahme auf die Verjährungsfristen erlassen werden (siehe Ritz, a.a.O., Tz 8 zu § 207).

Schon aus dem **Gesetzeswortlaut des § 209a BAO** ergibt sich nun aber eindeutig, dass der Gesetzgeber nicht in die Verjährungs- oder Wiederaufnahmebestimmungen eingreifen wollte. Er wollte vielmehr nur erlauben, dass eine Abgabefestsetzung in bestimmten Fällen **trotz Eintrittes der Verjährung** erfolgen kann (arg.: "..., so steht der Abgabefestsetzung der Eintritt der Verjährung nicht entgegen,...").

Dazu zählt etwa der Fall, dass zum Feststellungsverfahren gemäß § 188 BAO eine Berufung oder ein entsprechender Antrag anhängig ist, woraus sich die mittelbare Abhängigkeit des Einkommensterverfahrens ergibt. Im Falle der späteren Entscheidung über diese Anbringen kann die Einkommensteuerfestsetzung trotz Eintrittes der Verjährung bei Vorliegen der anderen Voraussetzungen etwa gemäß § 295 angepasst werden (vgl. Ritz, a.a.O., Tz 6ff zu § 209a; Ellinger ua., BAO, 3. Aufl., Anm. 10 zu § 209a).

Aus der Bestimmung des § 209a BAO ergibt sich aber nicht, dass der Eintritt der Verjährung dadurch hinausgeschoben würde. Damit unterliegt der Bw insoweit einem Irrtum, als er davon ausgeht, dass die Verjährung noch nicht eingetreten sein könne.

Für den gegenständlichen Wiederaufnahmeantrag kann § 209a Abs. 2 BAO daher insofern nicht zur Anwendung kommen, als dieser eben 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 im vom Bw zitierten Schreiben 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 entgegenstehe, wird vom Unabhängigen Finanzsenat nicht geteilt und ist für diesen auch nicht bindend.

Nach § 6 Abs. 1 des Bundesgesetzes über den unabhängigen Finanzsenat (UFSG) *sind Mitglieder des unabhängigen Finanzsenates bei Besorgung der ihnen nach den Abgabenvorschriften (§ 3 Abs. 3 BAO) zukommenden Aufgaben an keine Weisungen gebunden.*

Aus diesem Grunde hatte die Beurteilung der gegenständlichen Rechtsfragen ausschließlich anhand der gesetzlichen Bestimmungen zu erfolgen, die nach ho. Ansicht nur die eben dargestellte Auslegung zulassen.

Da somit im gegenständlichen Fall auf Grund obiger Erwägungen die **Verjährung jedenfalls bereits eingetreten** ist, war in weiterer Folge zu prüfen, ob eine der in § 304 lit. a und b BAO für die Bewilligung der Wiederaufnahme (=Wiederaufnahme auf Antrag) festgelegten Ausnahmen von der grundsätzlich maßgebenden Befristung durch die Verjährung vorlag.

### **2) Zur 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 aber auch die Frist des § 304 lit. a BAO (vgl. Ritz, a.a.O., Tz 5 zu § 304 unter Hinweis auf Ellinger ua., a.a.O., § 209 Anm. 20 und § 304 Anm. 2).

Der gegenständliche Wiederaufnahmeantrag vom 26. Juni 2008 wurde ohne Zweifel nicht vor Eintritt der absoluten Verjährung, welche mit 31. Dezember 1999 eingetreten ist, eingebracht. Eine Wiederaufnahme des Verfahrens auf Grund der Bestimmung des § 304 lit. a BAO war daher nicht zulässig.

### **3) Zur 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, S. 120; Ellinger ua., a.a.O., Anm. 5 zu § 304).

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 sogenannten absoluten Verjährungsfrist des § 209 Abs. 3 BAO gestellte Wiederaufnahmeanträge).

Im gegenständlichen Fall wurde niemals bestritten, dass die formelle Rechtskraft des zuletzt ergangenen Einkommensteuerbescheides für 1989 vom 15. Mai 1998 bereits im Jahr 1998 eingetreten ist.

Daraus ergibt sich aber, dass der nunmehr am 26. Juni 2008 eingebrachte Wiederaufnahmeantrag nicht innerhalb der Fünfjahresfrist des § 304 lit. b BAO eingebracht wurde. Die Bestimmung des § 304 lit. b BAO konnte daher ebenfalls nicht als taugliche Rechtsgrundlage für eine Wiederaufnahme herangezogen werden.

Insgesamt musste der Unabhängige Finanzsenat unter Bedachtnahme auf die Bestimmung des § 304 BAO, wonach eine Wiederaufnahme nach Eintritt der Verjährung nur bei Vorliegen eines Antrages gemäß lit. a oder b der zitierten Norm möglich ist, zu dem Ergebnis kommen, dass eine Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 1989 im gegenständlichen Fall ausgeschlossen war.

Der außerhalb der Fristen des § 304 lit. a und b BAO gestellte Antrag des Bw's auf

Wiederaufnahme des Verfahrens war unzulässig. Der angefochtene Bescheid, mit dem das Finanzamt diesen als unzulässig zurückwies, war daher nicht mit Rechtswidrigkeit belastet.

Angemerkt sei an dieser Stelle, dass – abgesehen davon, dass, wie soeben dargestellt, nach ho. Ansicht die Gesetzeslage dies nicht erlaubt – auch der Vorwurf des Bw's, die Forderung der Behörde, der Antrag hätte binnen einer Frist von fünf Jahren eingebracht werden müssen, sei denkunmöglich und unsinnig, weil die **neu hervorgekommene Tatsache**, nämlich die Qualifizierung des Grundlagenbescheides als Nichtbescheid, erst 2008 bekannt geworden sei, dem Berufungsbegehren nicht zum Erfolg verhelfen hätte können.

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 (vgl. VwGH 21.2.1985, 83/16/0027). Im Rahmen des Neuerungstatbestandes ist daher – nicht wie vom Bw ins Treffen geführt – die am 7. Mai 2008 ergangene Entscheidung über die Berufung zu beurteilen, sondern vielmehr die Tatsachen und Beweismittel, die zu dieser Entscheidung geführt haben (vgl. UFS 21.5.2008, RV/1339-L/07).

Die Tatsache sowie die Gründe der Falschadressierung des Feststellungsbescheides vom 10. Februar 1997 wurden vom Bw selbst am 12. Dezember 2002 in einer VwGH-Beschwerde vorgebracht, bei der er selbst als Beschwerdeführer (Nr. xxx ) einschritt. Diese Tatsache und die entsprechenden Beweismittel waren ihm bzw. seinem Vertreter damit spätestens an diesem Tag bekannt und bewusst.

Wenn er also den Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens erst am 26. Juni 2008 stellte, so war dies einerseits mehr als fünf Jahre nach der nachweislichen Kenntniserlangung der dafür behaupteten Gründe, andererseits aber auch außerhalb der Drei-Monate-Frist gemäß § 303 Abs. 2 BAO.

Aus den oben dargelegten Erwägungen war die gegenständliche Berufung daher als unbegründet abzuweisen.

Linz, am 3. März 2009