



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Vors., B. und die weiteren Mitglieder C. und D., über die Berufung der Bw., vertreten durch Stb., vom 5. Jänner 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes A. vom 3. Dezember 2008 betreffend Zurückweisung eines Antrages auf Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 1 BAO hinsichtlich der Einkommensteuer für das Jahr 1989 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Mit Schreiben vom 9. August 2008 beantragte Frau Bw (Berufungserberin, Bw.) die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO betreffend den gemäß § 295 BAO abgeänderten Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1989 vom 16. Juli 1998.

Begründend führte sie aus, dass mit Bescheid vom 7. Mai 2008 festgestellt worden sei, dass der dem Einkommensteuerbescheid 1989 zugrunde liegende Bescheid über die einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung gemäß § 188 BAO der „K. AG RNF der M. GmbH und Mitgesellschafter“ vom 10. Februar 1997 mangels gültigem Bescheidadressaten ein Nichtbescheid (VwGH 29.9.1997, 93/17/0042) sei, welcher keine normative Kraft entfalte.

Die Qualifizierung des Grundlagenbescheides als Nichtbescheid stelle eine neu hervorgekommene Tatsache im Sinne des § 303 Abs. 1 lit. b BAO dar und sei als tauglicher Wiederaufnahmegrund zu qualifizieren. Die Unkenntnis der bescheiderlassenden Behörde

betreffend den fehlenden Bescheidcharakter könne diesen Umstand im Verhältnis zum Rechtsunterworfenen nur zu einer „neu hervorgekommenen“ Tatsache machen, wobei der Bw. an der Nichtgeltendmachung kein grobes Verschulden treffe. Diese Rechtsansicht der Bw. werde durch das Bundesministerium für Finanzen in einem Schreiben vom 28. Oktober 2005, welche dem Antrag beigelegt ist, geteilt. Die Wiederaufnahme des Verfahrens würde zu einem im Spruch abgeänderten Einkommensteuerbescheid 1989 führen.

Die Bw. wies darauf hin, dass der strittige Feststellungsbescheid vom 10. Februar 1997 zuerst mit Berufung und dann am 12. Dezember 2002 mittels Beschwerde beim Verwaltungsgerichtshof bekämpft worden sei. Diese Beschwerde sei mit Beschluss zurückgewiesen worden (VwGH 27.2.2008, 2002/13/0224). Daraufhin habe das Finanzamt I. am 7. Mai 2008 einen Bescheid erlassen, mit dem es die diesbezügliche Berufung vom 17. April 1997 mangels gültigem Bescheidadressaten als unzulässig zurückgewiesen habe.

Die vorgenommene Abänderung des Einkommensteuerbescheides 1989 gemäß § 295 BAO sei auf Basis eines Nichtbescheides erfolgt und entspreche damit nicht den gesetzlichen Bestimmungen.

Das Finanzamt A. wies den Wiederaufnahmeantrag vom 9. August 2008 mit (streitgegenständlichem) Bescheid vom 3. Dezember 2008 zurück und begründete dies damit, dass ein Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens nicht fristgerecht eingebracht worden sei. Nach Eintritt der Verjährung müsse ein Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens die in § 304 BAO angeführten Voraussetzungen erfüllen. Streitgegenständlich sei aber einerseits die absolute Verjährung gemäß § 209 Abs. 3 BAO mit 31.12.1999 eingetreten und andererseits wurde der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1989 im Jahr der Zustellung – somit 1998 – mit ungenütztem Ablauf der Berufungsfrist rechtskräftig, sodass der gegenständliche Antrag nicht vor Ablauf der im § 304 lit. a und lit. b BAO normierten Fristen eingebracht worden sei und daher zurückzuweisen war.

In der **Berufung** vom 5. Jänner 2009 bestritt die Bw. den Eintritt der Verjährung hinsichtlich der Einkommensteuer für 1989.

Sie stützte sich darauf, am 27. September 1990 sei eine einheitliche und gesonderte Feststellungserklärung der Mitunternehmerschaft (der K. AG Rechtsnachfolger der M GmbH u. ehemalige atypische stille Gesellschafter) abgegeben worden, über die am 24. Mai 1991 erklärungsgemäß abgesprochen worden sei.

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 des Finanzamtes I. vom 7. Mai 2008 festgestellt worden sei, dass er

nichtig gewesen sei. Grund für die nichtigen Bescheide seien Fehler in der Adressierung gewesen. Insbesondere seien in dem einheitlich und gesonderten Feststellungsbescheid bereits verstorbene Personen angeführt worden.

Diesbezüglich sei zu beachten, dass auch in dem (Erst)Bescheid vom 24. Mai 1991 bereits verstorbene Personen (so zum Beispiel Herr E., verstorben am 26.1.1990, Herr F., verstorben am 16.3.1990, Herr G., verstorben am 23.12.1990 und Herr H., verstorben am 30.3.1991) angeführt worden seien. Somit sei auch dieser Bescheid als Nichtbescheid zu qualifizieren, womit über die Erklärung zur einheitlichen und gesonderten Feststellung der Einkünfte nicht bescheidmäßig abgesprochen worden sei. Damit sei gemäß § 209a Abs. 2 BAO Verjährung für 1989 noch nicht eingetreten.

Überdies müsse die Behörde aufgrund der Zurückweisungsbescheide gemäß § 295 BAO neue abgeleitete Bescheide erlassen, da sie den abgeleiteten Bescheid rechtwidrig aufgrund eines Nichtbescheides neu erlassen habe. Zwingendes Ergebnis des Rechtsmittelverfahrens wäre somit die Neuerlassung abgeleiteter Einkommensteuerbescheide für 1989. Daher sei auch wegen mittelbarer Abhängigkeit des Verfahrens von der Erledigung einer Berufung in Anwendung des § 209a BAO keine Verjährung eingetreten.

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

Abschließend führte die Bw. aus: „*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.*“

In einer abweisenden **Berufungsvorentscheidung** vom 25. März 2009 wird Folgendes ausgeführt: „*Bei der veranlagten Einkommensteuer des Jahres 1989 ist mit Ablauf des Jahres 1999 die absolute Verjährung gemäß § 209 Abs. 3 BAO eingetreten. Da der gegenständliche Antrag auf Wiederaufnahme der Einkommensteuer 1989 nicht vor Eintritt der absoluten Verjährung, welche mit 31. Dezember 1999 eingetreten ist und nicht innerhalb der in § 304 lit. a und b BAO genannten Fristen eingebracht wurde, ist die Wiederaufnahme des Verfahrens auf Grund des gegenständlichen Antrages nicht zulässig. Zum Hinweis, dass nach Maßgabe des § 209a Abs. 2 BAO die Verjährung nicht eingetreten sei, ist festzuhalten: § 209a Abs. 1 und 2 BAO lauten: ...*

*Für den gegenständlichen Wiederaufnahmsantrag kommt daher die Bestimmung des § 209a Abs. 2 BAO nicht zur Anwendung, da dieser nicht vor Eintritt der Verjährung 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 gegenständlichen Wiederaufnahmesantrages zulässig sein muss.

Weiters ist ein Antrag auf Wiederaufnahme 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.

Die Tatsache sowie die Gründe der Falschadressierung des der Einkommensteuer 1989 zugrunde liegenden Feststellungsbescheides vom 10. Februar 1997 wurden vom Berufungswerber jedenfalls bereits 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 gegenständliche Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 1989 wurde damit mehr als fünf Jahre nach der nachweislichen Kenntniserlangung der dafür behaupteten Gründe gestellt, womit dieses Anbringen auch aus Sicht des Neuerungstatbestandes jedenfalls als verspätet zu beurteilen ist.

Die Zurückweisung erfolgte daher zu Recht. (Auf die Entscheidungen des UFS- UFSW, GZ RV/3129-W/08 vom 4.3.2009, UFSW, GZ RV/3297-W/08 vom 27.1.2009, UFSW, GZ RV/3444-W/08 vom 27.1.2009 u.a. – im Zusammenhang mit gleich lautenden in Serie eingebrachten Berufungen gegen die Zurückweisung von Anträgen auf Wiederaufnahme wird verwiesen). "

Mit Schreiben vom 22. April 2009 wurde dagegen ein **Vorlageantrag** eingebracht und die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat begehrt. Zum Einwand des Finanzamtes, dass die Dreimonatsfrist abgelaufen sein soll, wird entgegnet, es könne nur vermutet werden, dass der Bw. bereits im Jahr 1997 bekannt gewesen sein solle, dass der Bescheid vom 10. Februar 1997 ein „Nichtbescheid“ sei. Tatsache sei, dass die Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland trotz eines entsprechenden Hinweises in der Berufung in ihrer Erledigung vom 29. Oktober 2002 nicht von einem Nichtbescheid ausgegangen sei und dass das zuständige Finanzamt I. durch Zurückweisung der Berufung den Bescheid vom 10. Februar 1997 als Nichtbescheid qualifiziert habe. Auch wenn die Experten der Finanzverwaltung bis zum 7. Mai 2008 ganz offensichtlich nicht in der Lage waren, den Bescheid vom 10. Februar 1997 als Nichtbescheid zu qualifizieren, unterstelle man umgekehrt, dass die Partei dies bereits im Jahr 1997 hätte erkennen müssen, was als zynisch und absolut unsachlich zu betrachten sei.

Weiters sei die Aussage des Finanzamtes unrichtig, wonach der Verwaltungsgerichtshof im Beschluss vom 27. Februar 2008 dem Grundlagenbescheid 1989 vom 10. Februar 1997 jeglichen Bescheidcharakter abgesprochen habe. Vielmehr spreche der VwGH im zitierten Erkenntnis nur dem Bescheid vom 28. Oktober 2002 der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland jeglichen Bescheidcharakter ab. Der VwGH lasse – im Gegensatz zu den Ausführungen des Finanzamtes – die Frage, ob bereits die erstinstanzlichen Bescheide vom 10. Februar 1997 Nichtbescheide seien, ausdrücklich offen, wenn er schreibt (die Hervorhebung durch Fettdruck bzw. das Rufzeichen wurden vom Verfasser hinzugefügt): „*In der vorliegenden Beschwerde gegen diese Erledigung wird u.a. – in Verbindung mit der Behauptung über die mangelnde Bescheidqualität schon der erstinstanzlichen Erledigungen, worauf hier nicht eingegangen werden muss (!) ...*“

Im Übrigen könne der VwGH in dieser Sachverhaltskonstellation über die Bescheidqualität der erstinstanzlichen Bescheide gar nicht absprechen, da nicht diese vor dem VwGH angefochten worden seien, sondern die o.a. Erledigung vom 28. Oktober 2002 der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland.

Da die Zurückweisungsbescheide des Finanzamtes I. erst am 7. Mai 2008 ergangen seien, womit die Nichtigkeit der Bescheide vom 10. Februar 1997 festgestellt worden sei, könne frühestens erst ab diesem Zeitpunkt daher auch der Fristenlauf für die Einbringung des Wiederaufnahmeantrages zu laufen beginnen.

In diesem Umfeld der sachlichen Gegebenheiten und des erforderlichen Rechtsschutzes könne eine verfassungskonforme Interpretation der verfahrensgegenständlichen Fristenregelung für einen mit Neuerungen betreffend die einheitliche und gesonderte Feststellung begründeten Wiederaufnahmeantrag nur folgende Frist ergeben: Die Frist beginne nicht früher zu laufen, als beim zuständigen Finanzamt die Verständigung über die nachträgliche Änderung, die Aufhebung oder die Feststellung der Unwirksamkeit des Feststellungsbescheides einlange und nach außen erkennbar in Erscheinung trete, insbesondere auch nicht früher, als dem Abgabepflichtigen verlässlich bekannt werde, dass das zuständige Finanzamt darauf nicht mit amtswegiger Erlassung eines abgeleiteten Bescheides reagiere.

Zum Einwand der Verjährung in der Berufungsvorentscheidung werden die Ausführungen in der Berufung wiederholt. Mittlerweile habe es mit der steuerlichen Vertreters des Treuhänders und dem für die einheitlich und gesonderte Feststellung zuständige Finanzamt I. eine Besprechung gegeben, wonach sich aus der Aktenlage ganz klar ergebe, dass der in der Berufung geschilderte Sachverhalt vorliege.

Abschließend werde darauf verwiesen, dass es nicht nur eine Wiederaufnahme auf Antrag, sondern auch eine Wiederaufnahme von Amts wegen gebe. Tatsache sei, dass der Einkommensteuerbescheid aufgrund eines Nichtbescheides geändert worden sei und dass dies rechtswidrig war und diese Rechtswidrigkeit auch durch einen etwaigen zukünftigen gleichlautenden einheitlichen und gesonderten Feststellungsbescheid nicht saniert werden könne (VwGH 24.11.1980, 93/14/0203). Damit seien auch die Voraussetzungen für eine amtswegige Wiederaufnahme sowie die Voraussetzungen des § 295 BAO gegeben. Ganz offensichtlich erfolge die gebotene amtswegige Änderung des gegenständlichen Einkommensteuerbescheides nur deswegen nicht, weil sich dies zu Gunsten der Bw. auswirken würde.

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

Gemäß § 304 der Bundesabgabenordnung (BAO) ist nach Eintritt der Verjährung 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 BAO zugrunde liegt.

### **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.

Gemäß § 207 Abs. 1 BAO unterliegt das Recht, eine Abgabe festzusetzen, der Verjährung, wobei die Verjährungsfrist nach Abs. 2 bei der veranlagten Einkommensteuer fünf Jahre beträgt.

Die Verjährung beginnt gemäß § 208 Abs. 1 lit. a BAO bei der zu veranlagenden Einkommensteuer mit Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist und entsteht der genannte Abgabenanspruch nach § 4 Abs. 2 lit. a Z 2 BAO bei der zu veranlagenden Einkommensteuer mit Ablauf des Kalenderjahres, für das die Veranlagung vorgenommen wird, soweit nicht im Abs. 2 ein anderer Zeitpunkt bestimmt wird.

Nach § 209 Abs. 1 BAO verlängert sich die Verjährungsfrist – auch mehrfach – um jeweils ein Jahr, wenn innerhalb der (eventuell bereits verlängerten) Verjährungsfrist nach außen erkennbare Amtshandlungen unternommen werden.

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.

Im vorliegenden Fall entstand der Abgabenanspruch hinsichtlich der zu veranlagenden Einkommensteuer für das Jahr 1989 mit Ablauf des Jahres 1989. Das Recht, die Abgabe festzusetzen, verjährt somit spätestens zehn Jahre danach, also mit Ablauf des Jahres 1999. Am Eintritt der absoluten Verjährung ändert auch der Umstand nichts, dass die absolute Verjährungsfrist erst mit dem 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 mit Ablauf des Jahres 2004 ein.

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

§ 209 a Abs. 1 und 2 BAO lauten:

*"(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 der Bw. nicht in der Annahme gefolgt werden, dass die Verjährung noch nicht eingetreten sein kann.

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

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 entgegenstehe, kann für den Unabhängigen Finanzsenat nicht bindend sein. Nach § 6 Abs. 1 iVm § 2 des Bundesgesetzes über den Unabhängigen Finanzsenat (UFSG) besteht für die Mitglieder des Unabhängigen Finanzsenates bei Besorgung der ihnen nach den Abgabenvorschriften (§ 3 Abs. 3 BAO) zukommenden Aufgaben keine Bindung an Weisungen. 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<sup>3</sup>, § 304 Tz. 5 unter Hinweis auf *Ellinger ua.*, BAO<sup>3</sup>, § 209 Anm. 20 und § 304 Anm. 2).

Für den gegenständlichen Wiederaufnahmsantrag vom 9. August 2008 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 Antrages vom 9. August 2008 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<sup>3</sup>, § 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 sogenannten absoluten Verjährungsfrist des § 209 Abs. 3 BAO gestellte Wiederaufnahmsanträge).

Im gegenständlichen Fall wurde nicht bestritten, dass die formelle Rechtskraft des Einkommensteuerbescheides für 1989 vom 16. Juli 1998 bereits im Jahr 1998 eingetreten ist. Daraus ergibt sich, dass der nunmehr am 9. August 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.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 1. Juli 2009