



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Frau NM, 1-W, H-g 55/3a, vertreten durch Frau Sch-K, Steuerberater, W, P-g 18/6, vom 22. September 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 8/16/17, vertreten durch Herrn ADirM, vom 19. August 2008 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer für das Jahr 1989 entschieden:

Die Berufung gegen den Bescheid über die Zurückweisung des Antrages auf Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 1989 wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Schreiben vom 13. August 2008 beantragte die Berufungswerberin (Bw) die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO betreffend den gemäß § 295 abgeänderten Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1989 vom 10. Juni 1997.

Begründend führte sie aus, dass mit Bescheid vom 7. Mai 2008 –eingelangt am 14. Mai 2008 –festgestellt worden sei, dass der dem Einkommensteuerbescheid 1989 zugrunde liegende Bescheid über die einheitliche und gesonderte Feststellung gemäß § 188 BAO vom 10. Februar 1997 mangels eines gültigen Bescheidadressaten ein Nichtbescheid sei, welcher keine Rechtswirkungen entfalte.

Die Qualifizierung des Grundlagenbescheides als Nichtbescheid stelle eine als tauglicher Wiederaufnahmsgrund hinsichtlich des Einkommensteuerbescheides 1989 anzusehende, neu hervorgekommene Tatsache iSd § 303 Abs. 1 lit. b BAO dar. Die Unkenntnis der bescheiderlassenden Behörde betreffend den fehlenden Bescheidcharakter könne diesen Umstand im Verhältnis zum Rechtsunterworfenen nur zu einer neu hervorgekommenen Tatsache machen, wobei die Bw an der Nichtgeltendmachung kein grobes Verschulden treffe. Diese Rechtsansicht der Bw werde durch das Bundesministerium für Finanzen (BMF) in einem Schreiben vom 28. Oktober 2005 geteilt. Die Wiederaufnahme des Verfahrens würde zu einem im Spruch abgeänderten Einkommensteuerbescheid 1989 führen.

Mit Grundlagenbescheid vom 28. März 1991 wären anteilige Einkünfte aus Gewerbebetrieb festgestellt und der Bw zugewiesen worden.

Im Jahr 1993 habe eine die Jahre 1989 bis 1991 umfassende Betriebsprüfung begonnen, die bis 18. Juni 1996 fortgedauert habe. Der Bericht über die Betriebsprüfung sei mit 20. September 1996 datiert. Das zuständige Finanzamt habe am 10. Februar 1997 einen Bescheid gemäß § 188 BAO an die XX-AG Unternehmensbeteiligungen GesmbH und Mitgesellschafter erlassen, wobei hinsichtlich des Jahres 1989 eine abweichende Feststellung gegenüber dem Erstbescheid (Grundlagenbescheid) getroffen worden sei.

Gegen diesen Feststellungsbescheid vom 10. Februar 1997 sei fristgerecht Berufung erhoben worden. Mit Berufungsentscheidung der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 28. Oktober 2002 sei der Feststellungsbescheid (Grundlagenbescheid) vom 10. Februar 1997 bestätigt und die Berufung als unbegründet abgewiesen worden. Gegen diese Berufungsentscheidung sei am 12. Dezember 2002 Beschwerde beim Verwaltungsgerichtshof erhoben worden, die mit Beschluss des Verwaltungsgerichtshofes vom 27. Februar 2008 zurückgewiesen worden sei. In der Folge habe das Finanzamt die Berufung gegen den Feststellungsbescheid als unzulässig zurückgewiesen (Bescheid vom 7. Mai 2008), da der Feststellungsbescheid mangels gültigem Bescheidadressaten ein Nichtbescheid sei.

Auf Grund des oben angeführten Nichtbescheides sei der ursprüngliche Einkommensteuerbescheid 1989 gemäß § 295 BAO durch den vorliegenden Einkommensteuerbescheid 1989 vom 10. Juni 1997 ersetzt worden. Aus der Nichtanerkennung der Ergebniszurückweisung für das Jahr 1989 der atypisch stillen Beteiligung auf Ebene des abgeleiteten Bescheides resultierte eine Einkommensteuernachzahlung. Da die vorgenommene Abänderung des Einkommensteuerbescheides 1989 auf Basis eines Nichtbescheides erfolgt sei, entspreche sie nicht den gesetzlichen Bestimmungen. Unbestritten sei nunmehr, dass sowohl der von der Abgabenbehörde ausgefertigte Bescheid vom 10. Februar 1997 als auch die Berufungsentscheidung vom 28. Oktober 2002 für das

Streitjahr 1989 ins Leere gegangen seien. Damit habe der Abänderung ein tauglicher Feststellungsbescheid gefehlt. Da der abgeleitete Einkommensteuerbescheid 1989 vom 10. Juni 1997 somit rechtswidrig erlassen worden sei und auch ein nachträglich erlassener Grundlagenbescheid diesen Mangel nicht heile, sei dem Wiederaufnahmeantrag stattzugeben.

In der Folge sei der Rechtszustand herzustellen, der ohne Abänderung vorgelegen sei, also der Einkommensteuerbescheid 1989 in seiner ursprünglichen Fassung zu erlassen, weil der Mangel auch nicht durch einen nachträglich erlassenen Grundlagenbescheid geheilt werden könne.

Die beantragte Wiederaufnahme ermögliche es, die rechtswidrige Abänderung gemäß § 295 BAO zu korrigieren. Abgeleitete Bescheide unterlägen der Verjährung, womit dem Rechtsunterworfenen grundsätzlich ein Rechtsverlust drohe. Die beantragte Wiederaufnahme ermögliche der Steuerpflichtigen, ihre Ansprüche innerhalb der Verjährungsfrist geltend zu machen.

Das Finanzamt wies den Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens mit Bescheid vom 19. August 2008 zurück und führte begründend aus, dass die Eingabe nicht fristgerecht eingebracht worden sei.

In der Berufung vom 22. September 2008 bestritt die Bw den Eintritt der Verjährung hinsichtlich Einkommensteuer 1989. Der Antrag auf Wiederaufnahme beziehe sich lediglich auf die Gewinn- bzw Verlustbeteiligung XXX-AG. In der Anlage werde eine Kopie einer Einzelerledigung des Bundesministeriums für Finanzen vom 28.10.2005, welche der Bw seitens der A-V zur Verfügung gestellt worden sei, übermittelt. Dem eingebrachten Wiederaufnahmeantrag sei stattzugeben.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Unabhängige Finanzsenat ist bei seiner Entscheidung von folgendem Sachverhalt ausgegangen:

Mit Einkommensteuerbescheid wurden der Bw Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus einer atypisch stillen Beteiligung an der XXx-AG und Mitgesellschafter zugerechnet. Der im Rahmen dieses Bescheides erfasste Betrag ergab sich aus der erklärungskonformen Verarbeitung der Erklärung der einheitlichen und gesonderten Einkünfte dieser Mitunternehmerschaft gemäß § 188 BAO vom 28. März 1991.

Auf Grund einer Betriebsprüfung (BP) betreffend die Jahre 1989 bis 1991 bei der XXx-AG und Mitgesellschafter erließ das zuständige Finanzamt am 10. Februar 1997 einen neuen

Feststellungsbescheid (Grundlagenbescheid) für 1989, welcher mittels Berufung bekämpft wurde.

Von diesem neuen Feststellungsbescheid als Grundlagenbescheid abgeleitet erließ das für die Einkommensteuererhebung der Bw zuständige Finanzamt am 10. Juni 1997 einen geänderten Einkommensteuerbescheid, welcher unstrittig noch im Jahr 1997 (ein Monat nach Zustellung) in Rechtskraft erwuchs.

In der gegen die den Grundlagenbescheid betreffenden abweisenden Berufungsentscheidung vom 28. Oktober 2002 zu Zl.x am 12. Dezember 2002 eingebrachten Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof, welche mit Erkenntnis vom 27. Februar 2008 als unzulässig zurückgewiesen wurde, stellte die Bw (Beschwerdeführerin Nr. cc) durch ihren ausgewiesenen Vertreter dar, dass der Feststellungsbescheid 1989 (Grundlagenbescheid) vom 10. Februar 1997 falsch adressiert gewesen sei.

Wörtlich wurde ausgeführt: „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 Verwaltungsgerichtshofes (VwGH vom 27.2.2008, 2002) betreffend die Beschwerde gegen die Berufungsentscheidung vom 28. Oktober 2002 der FLD wies das für die Erlassung des Feststellungsbescheides zuständige Finanzamt die den Feststellungsbescheid bekämpfende Berufung vom 17. April 1997 mit Bescheid vom 7. Mai 2008 als unzulässig zurück, weil dem bekämpften Schriftstück der Behörde mangels eines gültigen Bescheidadressaten kein Bescheidcharakter zukomme.

Aus der oben zitierten Formulierung der Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof vom 12. Dezember 2002 ist ersichtlich, dass das Finanzamt mit der Zurückweisung der Berufung gegen den Grundlagenbescheid lediglich einen Mangel bestätigte, der der Bw bzw ihrem Vertreter schon spätestens am 12. Dezember 2002 bekannt und bewusst war.

Ein Wiederaufnahmeantrag hinsichtlich Einkommensteuer 1989 wurde von der Bw vor dem streitgegenständlichen Antrag vom 13. August 2008 nicht gestellt.

Dieser Sachverhalt ergibt sich aus dem glaubhaften Vorbringen der Bw im gegenständlichen Verfahren und der Beschwerde vom 12. Dezember 2002 und ist insoweit nicht strittig.

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

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

Nach § 209 Abs. 3 BAO idgF verjährt das Recht auf Festsetzung einer Abgabe spätestens zehn Jahre nach Entstehung des Abgabenanspruches (§ 4 BAO). Der Abgabenanspruch betreffend die veranlagte Einkommensteuer entsteht nach § 4 Abs. 2 lit. a Z 2 BAO 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.

Hinsichtlich der veranlagten Einkommensteuer für das Jahr 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, da die absolute Verjährung der Einkommensteuer 1989 selbst nach Maßgabe einer fünfzehnjährigen absoluten Verjährungsfrist jedenfalls schon mit Ablauf des Jahres 2004 –und damit jedenfalls vor Antragstellung auf Wiederaufnahme –eintrat.

Dem Vorbringen der Bw, dass nach Maßgabe des § 209 a Abs. 2 BAO die Verjährung noch nicht eingetreten sei, ist entgegen zu halten:

Gemäß § 209 a Abs. 1 BAO idgF steht der Abgabenfestsetzung, wenn diese unmittelbar oder mittelbar von der Erledigung einer Berufung oder eines in Abgabenvorschriften vorgesehenen Antrages (§ 85 BAO) 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 BAO vor Ablauf der Jahresfrist des § 302 Abs. 1 BAO oder, wenn ein Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens rechtzeitig im Sinne des § 304 BAO eingebracht wurde.

Schon aus dem Wortlaut der Bestimmung ergibt sich, dass diese 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 der Bw, dass Verjährung noch nicht eingetreten sei, nicht geteilt werden.

Für den strittigen Wiederaufnahmeantrag kommt § 209a Abs. 2 BAO idgF nur 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 Eintritts der Verjährung zulässig sein könnte, bedeutet noch nicht, dass die Abgabenfestsetzung auf Grund des gegenständlichen Wiederaufnahmeantrages zulässig ist. Gegenstand des Berufungsverfahrens ist lediglich die Frage der Zulässigkeit des Wiederaufnahmeantrages vom 13. August 2008.

Die in einer Einzelerledigung des BMF vom 28. Oktober 2005 vertretene Rechtsansicht, wonach die Wiederaufnahme auch dann zu bewilligen sei, wenn die Bemessungsverjährung der Erlassung eines neuerlichen Abgabenbescheides entgegen steht, ist gemäß § 6 Abs. 1 UFG für den Unabhängigen Finanzsenat nicht bindend. Die Beurteilung der gegenständlichen Rechtsfragen hat ausschließlich an Hand der gesetzlichen Bestimmungen zu erfolgen.

Für die Bewilligung einer beantragten Wiederaufnahme sieht –wie oben ausgeführt –§ 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 13. August 2008 ist ausschlaggebend, dass dieser nicht vor Eintritt der absoluten Verjährung, welche mit Ablauf des Jahres 1999 (jedenfalls aber mit Ablauf des Jahres 2004) eingetreten ist, eingebracht wurde. Aus diesem Grund ist die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO auf Grund des Antrages vom 13. August 2008 nach § 304 lit. b BAO nicht zulässig.

Bei der Fünfjahresfrist des § 304 lit. b BAO ist unter Rechtskraft die formelle Rechtskraft zu verstehen (Ritz, OStZ 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 1989 vom 10. Juni 1997 bereits im Jahr 1997 eingetreten ist.

Daraus ergibt sich, dass der nunmehr am 13. August 2008 eingebrachte Wiederaufnahmeantrag nicht innerhalb der Fünfjahresfrist des § 304 lit. b BAO eingebracht wurde.

Damit ist der Abgabenbehörde erster Instanz zuzustimmen, wenn sie den Wiederaufnahmeantrag aus diesem Grund zurückgewiesen hat.

Bei Beurteilung des gegenständlichen Antrages als rechtzeitig, wäre anhand der Kriterien des § 303 Abs. 1 BAO dessen 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 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). Die Bw hat sich dabei auch die Kenntnis ihres Vertreters zurechnen zu lassen. Sie hat gegenüber der Abgabenbehörde nämlich nicht nur ihre eigenen Handlungen und Unterlassungen zu vertreten, sondern auch die derjenigen Personen, deren sie sich zur Erfüllung ihrer 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 gegenständlichen Wiederaufnahmeantrag beruft sich die Bw ausdrücklich darauf, dass die Qualifizierung des Grundlagenbescheides eine neu hervorgekommene Tatsache darstelle.

Dazu hat der Verwaltungsgerichtshof (vgl. 26.4.1994, 91/14/0129) ausgesprochen, dass Tatsachen im Sinne des § 303 Abs. 1 lit. b BAO ausschließlich die mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängenden 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 tauglicher Wiederaufnahmegrund im Sinne des Neuerungsstatbestandes gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO in Betracht. Erst nach Erlassung des das wieder aufzunehmende Verfahren abschließenden Bescheides entstandene Tatsachen oder Beweismittel (*nova producta*) sind daher keine tauglichen Wiederaufnahmegründe.

Die Entscheidung eines Gerichtes oder einer Verwaltungsbehörde in einer bestimmten Rechtssache stellt weder eine neue Tatsache (VwGH 17.9.1990, 90/15/0118, mwN) noch ein neu hervorgekommenes Beweismittel im Sinne des § 303 Abs. 1 lit. b BAO dar, sondern basiert vielmehr selbst auf Tatsachen bzw. Beweismitteln (VwGH 21.2.1985, 93/16/0027). Damit kann zusammenfassend festgestellt werden, dass als Neuerungsstatbestand im Sinne des § 303 Abs. 1 lit. b BAO nicht – wie von der Bw ins Treffen geführt – die Entscheidung über die Zurückweisung der Berufung herangezogen werden kann, sondern ausschließlich die Tatsachen und Beweismittel, die zu dieser Entscheidung geführt haben (UFS 21.5.2008, RV/1339-L/07 und weitere).

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 Tatsachen sowie die Gründe der Falschadressierung des Feststellungsbescheides vom 10. Februar 1997 wurden von der Bw jedenfalls im Rahmen ihrer Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof vom 12. Dezember 2002 vorgebracht. Die Tatsache und die entsprechenden Beweismittel waren der Bw daher spätestens an diesem Tag bekannt und bewusst. Der strittige Antrag auf Wiederaufnahme gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO betreffend die Einkommensteuer 1989, datiert vom 13. August 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.

Aus den hier angeführten Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 11. Februar 2010