



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Dr. Bw., 9999, Ring, vertreten durch Herwig Panowitz, 3300 Amstetten, Hauptplatz 30, vom 25. September 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Amstetten, Melk Scheibbs, vertreten durch Walter Spreitz, vom 1. September 2008 betreffend Zurückweisung eines Antrages auf Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 1989 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Mit Schreiben vom 3. Juli 2008 beantragte der Berufungswerber "die Wiederaufnahme des gem. § 295 abgeänderten Einkommensteuerbescheides 1989 vom 14. Mai 1997".

Als einzigen Wiederaufnahmegrund führte er an, dass mit Bescheid vom 7. Mai 2008 festgestellt worden sei, dass der dem Einkommensteuerbescheid 1989 zugrunde liegende Bescheid bezüglich der Feststellung der Einkünfte gem. § 188 BAO der "GesmbHMitg." vom 10. Februar 1997 mangels gültigen Bescheidaddressaten der Bescheidcharakter fehle und dieser somit keine normative Kraft entfalten könne. Es handle sich um einen Nichtbescheid.

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.

Weiters wies der Berufungswerber darauf hin, dass die Wiederaufnahme des rechtskräftigen Verfahrens zu einem abgeänderten Einkommensteuerbescheid 1989 führe.

Der Berufungswerber wies selbst 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 vom 27.2.2008 zurückgewiesen worden (VwGH 27.2.2008, 2002/13/0224).

Daraufhin habe das Finanzamt Wien 6/7/15 mit 7. Mai 2008 einen Bescheid erlassen, mit dem es die diesbezügliche Berufung vom 17. April 1997 mangels gültigem Bescheidaddressaten als unzulässig zurückgewiesen habe.

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

Das Finanzamt wies den Wiederaufnahmeantrag mit **Bescheid** vom 1. September 2008 zurück und begründete dies damit, dass der Antrag außerhalb der Frist des § 304 lit b BAO gestellt und damit verspätet eingebracht worden sei.

In der **Berufung** vom 29. September 2008 bestritt der Berufungswerber diese Tatsache. Er stützte sich darauf, dass am 4. September 1990 eine einheitliche und gesonderte Feststellungserklärung abgegeben worden sei, und über die in der Folge 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 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 angeführt gewesen seien. Somit sei auch dieser Bescheid als Nichtbescheid zu qualifizieren, ergo dessen sei über die Erklärung zur einheitlichen und gesonderten Feststellung der Einkünfte nicht bescheidmäßig abgesprochen worden. Damit sei gem. § 209a Abs. 2 BAO Verjährung für 1989 noch nicht eingetreten.

Auch wenn man den Bescheid vom 28.3.1991 als nicht nichtigen Bescheid qualifizieren würde, sei, da diesfalls die Behörde einen neuen abgeleiteten Bescheid erlassen müsse, keine Verjährung eingetreten, da der Einkommensteuerbescheid 1989 indirekt von der Erledigung einer Berufung abhängig sei.

Die Berufung wurde - ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung - an den Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

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

**Sachverhalt und Beweiswürdigung**

Die Entscheidung basiert auf dem dargestellten, unbestrittenen Sachverhalt, der in den Akten des Finanzamtes sowie des Unabhängigen Finanzsenats abgebildet ist.

**Verjährung**

Der Berufungswerber beantragte die Wiederaufnahme der Einkommensteuerverfahrens 1989. Unstrittig ist, dass der letzte Bescheid, der über diese Abgabe sprach, am 14. Mai 1997 erging, nicht bekämpft wurde und damit 1997 in Rechtskraft erwuchs.

**Wiederaufnahmegrund**

Der einzige vorgebrachte Wiederaufnahmegrund liegt in der Feststellung des Finanzamtes Wien 6/7/15, das mit Bescheid vom 7. Mai 2008 aussprach, dass dem Bescheid bezüglich der Feststellung der Einkünfte gem. § 188 BAO 1989 vom 10. Februar 1997 der "GesmbHMitg" (St.Nr. #####) mangels gültigem Bescheidaddressaten der Bescheidcharakter fehle und dieser somit keine normative Kraft entfaltet habe.

**Rechtzeitigkeit des Antrags**

Der Antrag auf Wiederaufnahme ist binnen einer Frist von drei Monaten von dem Zeitpunkt an, in dem der Antragsteller nachweislich von dem Wiederaufnahmsgrund Kenntnis erlangt hat, einzubringen (§ 303 Abs. 2 BAO). Diese Frist beginnt mit Kenntnis des Wiederaufnahmegrundes und nicht erst mit dessen Beweisbarkeit zu laufen.

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. 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. Die Entscheidung eines Gerichtes oder einer Verwaltungsbehörde in einer bestimmten Rechtssache stellt weder eine neue Tatsache (vgl. 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 (vgl. VwGH 21.2.1985, 83/16/0027).

Das bedeutet, dass im Rahmen des Neuerungstatbestandes 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 (vgl. 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 (nova producta) handelt.

Diese Tatsache und die entsprechenden Beweismittel waren dem Berufungswerber bzw. dessen Vertreter damit spätestens im Dezember 2002 bekannt und bewusst.

Der Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens datiert mit **3. Juli 2008** und wurde damit erst mehr als fünf Jahre nach der nachweislichen Kenntniserlangung der dafür behaupteten Gründe gestellt, womit dieses Anbringen aus Sicht des Neuerungstatbestandes jedenfalls außerhalb der 3-Monatsfrist lag und damit verspätet war.

#### **Zulässigkeit der Wiederaufnahme des Verfahrens nach § 304 lit. a BAO:**

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.

#### **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. 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.

Zum Hinweis des Berufungswerbers, dass nach Maßgabe des § 209a Abs. 2 BAO die Verjährung nicht eingetreten sei, ist Folgendes zu bemerken:

### **§ 209a BAO**

§ 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 eingebbracht 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 unterliegt der Berufungswerber insoweit einem Irrtum, als er davon ausgeht, 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 eingebbracht 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 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) sind die Mitglieder des unabhängigen Finanzsenates bei Besorgung der ihnen nach den Abgabenvorschriften (§ 3 Abs. 3 BAO) zukommenden Aufgaben an keine Weisungen gebunden. Aus diesem Grunde hat die Beurteilung der gegenständlichen Rechtsfragen anhand der gesetzlichen Bestimmungen zu erfolgen.

### **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 Wiederaufnahmeantrages bereits abgelaufen ist (somit insbesondere für nach Ablauf der sogenannten absoluten Verjährungsfrist des § 209 Abs. 3 BAO gestellte Wiederaufnahmeanträge).

Im gegenständlichen Fall wurde nicht bestritten, dass die formelle Rechtskraft des Einkommensteuerbescheides für 1989 vom 14.5.1997 bereits im Jahr 1997 eingetreten ist. Daraus ergibt sich, dass der nunmehr am 12. August 2008 eingebrachte Wiederaufnahmsantrag nicht innerhalb der Fünfjahresfrist des § 304 lit. b BAO eingebracht wurde.

§ 209a Abs. 3 BAO normiert: Sofern nicht Abs. 1 oder 2 anzuwenden ist, darf in einem an die Stelle eines früheren Bescheides tretenden Abgabenbescheid, 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 nicht der Verjährung unterliegen würde, nur weil in Bezug auf die Feststellung der Einkünfte Verfahren offen sind. Schon aus dem Gesetzeswortlaut des § 209a BAO ergibt sich nämlich eindeutig, dass der Gesetzgeber nicht in die Verjährungs- oder Wiederaufnahmebestimmungen eingreifen wollte. Er wollte nur erlauben, dass eine Abgabenfestsetzung in bestimmten Fällen "trotz des Eintrittes der Verjährung" erfolgen kann.

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

## **Ergebnis**

Die vom Finanzamt verfügte Zurückweisung des Wiederaufnahmeantrages erfolgte aus o.a. Gründen zu Recht.

Wien, am 19. August 2009