



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw. , Adr1, vertreten durch Stb., vom 12. September 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes A. vom 14. August 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 11. August 2008 beantragte Bw. (Berufungswerber, Bw.) die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO betreffend den gemäß § 295 BAO abgeänderten Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1989 vom 6. Februar 1998.

Begründend führte er 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 „B. AG RNF der C. “ 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 den Bw. an der Nichtgeltendmachung kein grobes Verschulden treffe. Diese Rechtsansicht des 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.

Der Berufungswerber 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 D. 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 wies den Wiederaufnahmeantrag vom 11. August 2008 mit (streitgegenständlichem) Bescheid vom 14. August 2008 zurück und begründete dies ausschließlich damit, dass ein Antrag auf Wiederaufnahme binnen einer Frist von 3 Monaten ab nachweislicher Kenntnisserlangung des Antragstellers vom Wiederaufnahmegrund einzubringen sei, wobei die Kenntnis des Parteienvertreters ausreiche.

Im gegenständlichen Fall habe der Verwaltungsgerichtshof im Beschluss vom 27. Februar 2008 (der laut Wiederaufnahmeantrag am 13. März 2008 zugestellt wurde) den angefochtenen Grundlagenbescheid 1989 vom 10. Februar 1997 jeglichen Bescheidcharakter abgesprochen, welcher Umstand als einziger Wiederaufnahmegrund nunmehr geltend gemacht werde. Somit begann die erwähnte Frist des § 303 Abs. 2 BAO am 13. März 2008 zu laufen und sei zum Zeitpunkt des Einbringens des verfahrensgegenständlichen Wiederaufnahmeantrages bereits abgelaufen, weshalb dieser spruchgemäß wegen Verspätung zurückzuweisen gewesen sei.

In der Berufung vom 12. September 2008 bestritt der Berufungswerber den Eintritt der Verjährung hinsichtlich der Einkommensteuer für 1989.

Er stützte sich darauf, am 27. September 1990 sei eine einheitliche und gesonderte Feststellungserklärung der Mitunternehmerschaft (der B. AG Rechtsnachfolger der C) 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 D. 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 verstorbenen 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., Adr2, verstorben am 26.1.1990, Herr F., Adr3, verstorben am 16.3.1990, Herr G., Adr4, verstorben am 23.12.1990 und Herr DI H., Adr5, 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 der 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.*“

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

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

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 Abs. 3 des § 209 BAO verjährt das Recht auf Festsetzung einer Abgabe spätestens zehn Jahre nach Entstehung des Abgabenanspruches (§ 4).

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.

Im Zusammenhang mit einer Wiederaufnahme eines Verfahrens sind allerdings hinsichtlich der Verjährung auch die Bestimmungen der §§ 303ff BAO zu beachten.

Gemäß § 303 Abs. 1 lit. b 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 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.

§ 304 BAO normiert, dass nach Eintritt der Verjährung eine Wiederaufnahme des Verfahrens ausgeschlossen ist, 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.

Daraus ergibt sich, dass die absolute Verjährungsfrist des § 209 Abs. 3 BAO von 10 bzw. vor dem BGBl. I 2004/57 mit 15 Jahre auch die Frist des § 304 lit. a BAO begrenzt (vgl. Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 303 Tz. 5 unter Hinweis auf Ellinger u.a. BAO<sup>3</sup>, § 209 Anm. 20 und § 304 Anm. 2).

Da die absolute Verjährung mit Ende 1999 bzw. spätestens mit Ende 2004 eingetreten ist, ist

der zu beurteilende Antrag vom 11. August 2008 auch im Hinblick auf die lit. a des § 304 BAO jedenfalls als verspätet eingebracht anzusehen.

Die Fünfjahresfrist des § 304 lit. b BAO beginnt mit der Rechtskraft des das Verfahren abschließenden Bescheides zu laufen, wobei unter Rechtskraft die formelle Rechtskraft zu verstehen ist.

Unbestritten ist, dass der das Verfahren abschließende Einkommensteuerbescheid für 1989 am 6. Februar 1998 ergangen ist, nicht angefochten wurde und im Jahr 1998 formell rechtskräftig geworden ist. Unter Berücksichtigung einer Frist von fünf Jahren ab diesem Zeitpunkt hätte ein Wiederaufnahmeantrag spätestens im Jahr 2003 eingebracht werden müssen, um als rechtzeitig im Sinne des § 304 lit. b BAO qualifiziert zu werden; was aber tatsächlich nicht geschehen ist.

Die Versagung der im Antrag vom 11. August 2008 begehrten Wiederaufnahme erfolgte somit wegen Eintritts der Verjährung zu Recht.

Wenn der Bw. unter Hinweis auf § 209a Abs. 2 BAO einwendet, es könne schon auf Grund dieser Bestimmung Verjährung nicht eingetreten sein, da die ihn betreffende Einkommensteuerveranlagung mittelbar von der Erledigung der abgegebenen einheitlichen und gesonderten Feststellungserklärung und auch der Berufung im Feststellungsverfahren abhängig gewesen sei, so ist dem Bw. Folgendes entgegenzuhalten:

Hängt eine Abgabenfestsetzung unmittelbar oder mittelbar von der Erledigung einer Berufung oder eines in Abgabenvorschriften vorgesehenen Antrages (§ 85) ab, so steht nach § 209a Abs. 2 BAO 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 Sinne des § 304 eingebracht wurde.

Aus dieser Bestimmung ergibt sich - anders als dies die Bw. sieht - nicht, dass dadurch der Eintritt der Verjährung ausgeschlossen ist, sondern wurde im Gegenteil damit die Möglichkeit geschaffen, trotz bereits eingetretener Verjährung in den dort normierten Fällen und unter den darin angeführten Voraussetzungen eine Abgabenfestsetzung vornehmen zu können. Mit dieser Norm sollte indes kein neuer verfahrensrechtlicher Titel, sondern bloß die Möglichkeit eröffnet werden, nach Maßgabe und im Rahmen der bestehenden verfahrensrechtlichen Instrumente eine Abgabenfestsetzung auch nach Ablauf der Verjährungsfristen vornehmen zu können. Denkbar wäre auch der Fall, dass im zu Grunde liegenden Feststellungsverfahren gemäß § 188 BAO eine Berufung oder ein entsprechender Antrag abhängig ist, woraus eine mittelbare Abhängigkeit des Einkommensteuerverfahrens abgeleitet werden kann. Sollte über derartige Anbringen später eine Entscheidung getroffen werden, so könnte eine geänderte

Einkommensteuerfestsetzung trotz bereits eingetretener Verjährung dennoch etwa nach § 295 BAO erfolgen (vgl. Ritz, a.a.O., § 209a, Tz 6ff; Ellinger u.a., a.a.O., § 209a, Anm. 10).

Grundlegende Voraussetzung für die Anwendung des § 209a Abs. 2 BAO ist aber auch, dass die dort angeführte Berufung bzw. der Antrag fristgerecht eingebracht worden ist, wobei bezüglich eines Antrages auf Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Rechtzeitigkeit auf die Bestimmung des § 304 BAO verwiesen wird. Dass allerdings der berufungsgegenständliche Wiederaufnahmsantrag vom 11. August 2008 nicht rechtzeitig im Sinne des § 304 BAO eingebracht worden ist, wurde schon oben dargelegt und wird zur Vermeidung von Wiederholungen auf die betreffenden Ausführungen hingewiesen. Auch aus dieser Sicht konnte der Berufung somit kein Erfolg beschieden sein.

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.

Wie vom Finanzamt A. ausgeführt, wäre die Rechtmäßigkeit des Wiederaufnahmeantrages anhand der Kriterien des § 303 Abs. 1 BAO zu prüfen.

Der Bw. hat als Grund für den Antrag auf Wiederaufnahme ins Treffen angeführt, die Qualifizierung des Feststellungsbescheides vom 10. Februar 1997 mittels Bescheid des Finanzamtes D. vom 7. Mai 2008 als Nichtbescheid stelle eine neu hervorgekommene Tatsache dar, die gemäß § 303 Abs. 1 lit. b. BAO eine Wiederaufnahme rechtfertigen würde. Hiezu wird bemerkt:

Nach § 303 Abs. 2 BAO ist ein Antrag auf Wiederaufnahme 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 in erster Instanz erlassen hat.

Diese Frist von drei Monaten beginnt mit der Kenntnis des Wiederaufnahmsgrundes, nicht erst mit dessen Beweisbarkeit zu laufen (vgl. Ritz, a.a.O., Tz 28 zu § 303, Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 3. Oktober 1984, ZI. 83/13/0067) und ist als gesetzliche Frist nicht verlängerbar. Hinsichtlich der Kenntnis des Wiederaufnahmsgrundes hat eine vertretene Partei gegenüber der Abgabenbehörde nicht nur ihre eigenen Handlungen und Unterlassungen, sondern auch die derjenigen Personen, deren sie sich zur Erfüllung ihrer

steuerlichen Pflichten bedient, zu vertreten (vgl. Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 12. August 1994, ZI. 91/14/0018, 0042).

Nun wurde aber schon im Verwaltungsgerichtshofverfahren ZI. 2002/13/0225 in der Berufungsschrift ausdrücklich darauf hingewiesen, dass es sich bei den mit Berufung vom 17. April 1997 bekämpften Bescheiden (Anm.: darunter enthalten auch der Feststellungsbescheid vom 10. Februar 1997 betreffend Einkünfte des Jahres 1989) um Nichtbescheide handle. Einer der vielen Beschwerdeführer/innen im damaligen Verfahren war der nunmehrige Berufungswerber und wurde die Beschwerde in Vertretung sämtlicher Beschwerdeführer/innen von einer Steuerberatungskanzlei am 12. Dezember 2002 eingebracht. Im Lichte der gerade dargestellten herrschenden Meinung hatte der Bw. - über den Umweg ihrer steuerlichen Vertretung - somit zum damaligen Zeitpunkt Kenntnis davon bzw. musste sie sich deren Kenntnis zurechnen lassen, dass es sich bei der Erledigung um einen "Nicht-Bescheid" gehandelt hat.

Selbst wenn man also - was aber, wie noch weiter unten dargelegt wird, gar nicht der Fall ist - den sogenannten "Nicht-Bescheid" als Tatsache im Sinne des § 303 Abs. 1 lit. b BAO ansehen könnte, so hatte die Bw. von dieser "Tatsache" schon im Dezember 2002 Kenntnis und war daher Mitte August 2008 die dreimonatige Frist zur rechtzeitigen Einbringung eines Wiederaufnahmsantrages längst überschritten. Insgesamt gesehen hat das Finanzamt A. den Wiederaufnahmsantrag somit zu Recht als verspätet eingebracht qualifiziert.

Keine Tatsachen und daher keine Wiederaufnahmegründe stellen neue Erkenntnisse in Bezug auf die rechtliche Beurteilung von Sachverhaltselementen, Entscheidungen von Gerichten oder Verwaltungsbehörden oder höchstgerichtliche Erkenntnisse dar.

Die Qualifikation der Erledigung vom 10. Februar 1997 als Nichtbescheid durch das Finanzamt mittels Zurückweisungsbescheid vom 7. Mai 2008 stellt sich demnach nicht als Tatsache, sondern als rechtliche Beurteilung dar.

Der strittige Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 1989 vom 11. August 2008 wurde damit mehr als fünf Jahre nach der nachweislichen Kenntniserlangung der dafür behaupteten Gründe gestellt, womit dieses Anbringen als verspätet zu beurteilen ist.

Der Wiederaufnahmeantrag war daher vom Finanzamt zurückzuweisen.

Wien, am 18. Mai 2009