



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der B, W/4, Gasse-X, vertreten durch WTHD&StB GmbH, W/1, Gasse-Y, vom 1. Oktober 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 00 vom 25. September 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

Mit Schreiben vom 14. Juli 2008, im Finanzamt (FA) eingelangt am 15. Juli 2008, beantragte die Berufungswerberin (Bw.) die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO betreffend den gemäß § 295 BAO abgeänderten Einkommensteuerbescheid 1989 vom 28. Mai 1997.

Begründend führte die Bw. 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 vom 10. Februar 1997 mangels eines gültigen Bescheidadressaten ein Nichtbescheid sei, welcher keine Rechtswirkung entfalte.

Der auf Grundlage des Nichtbescheides erlassene – gemäß § 295 BAO abgeänderte - Einkommensteuerbescheid vom 28. Mai 1997, welcher den ursprünglichen Einkommensteuerbescheid ersetzt habe, entbehre daher der gesetzlichen Grundlage. Dieser Mangel könne nach der Judikatur auch nicht durch einen nachträglichen Grundlagenbescheid geheilt werden und es sei im Wege der beantragten Wiederaufnahme der Rechtszustand vor Erlassung des Bescheides vom 28. Mai 1997 herzustellen und der Einkommensteuerbescheid in seiner ursprünglichen Fassung vom 29. August 1991 zu erlassen.

Die Qualifizierung des Grundlagenbescheides als Nichtbescheid stelle eine, als tauglichen Wiederaufnahmegrund hinsichtlich des Einkommensteuerbescheides 1989 vom 28. Mai 1997 anzusehende, neu hervorgekommene Tatsache im Sinne des § 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 gemäß § 303 BAO würde zu einem im Spruch abgeänderten Bescheid 1989 führen.

Das zuständige FA wies den Wiederaufnahmeantrag mit Bescheid vom 25. September 2008 zurück und führte begründend aus, dass die Eingabe nicht fristgerecht eingebracht worden sei.

Nach Eintritt der Verjährung sei eine Wiederaufnahme ausgeschlossen, sofern ihr nicht ein innerhalb von fünf Jahren ab Eintritt der Rechtskraft des verfahrensabschließenden Bescheides eingebrachter Antrag gemäß § 303 Abs.1 BAO zugrunde liege.

In der Berufung vom 1. Oktober 2008 gegen den Wiederaufnahmeantrag vom 14. Juli 2008 zurückweisenden Bescheid bestritt die Bw. unter Hinweis auf die Stellungnahme des BMF den Eintritt der Verjährung hinsichtlich der Einkommensteuer für 1989 in Hinblick auf die Bestimmung des § 209a Abs. 2 BAO, da der Feststellungsbescheid 1989 vor Eintritt der Bemessungsverjährung des abgeleiteten Einkommensteuerbescheid ergangen sei, weswegen auch eine eventuelle Verjährung für die Änderung des abgeleiteten Bescheides kein rechtliches Hindernis darstelle.

Des Weiteren wurde darauf hingewiesen, dass gemeinsam mit dem Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens vom 14. Juli 2008 auch eine amtswegige Wiederaufnahme angeregt worden sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

Folgender Sachverhalt wird der Entscheidung zugrunde gelegt:

Die Bw. beantragte die Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens für 1989 gemäß § 303 BAO. Mit Einkommensteuerbescheid vom 28. Mai 1997 wurden der Bw. Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus einer Beteiligung an der XY Unternehmensbeteiligung und Leasing GmbH und Mitgesellschafter (Rechtsnachfolger XY AG nunmehr Z GmbH) zugerechnet.

Aufgrund einer Außenprüfung für die Jahre 1989 bis 1991 bei der XY AG als Rechtsnachfolger der XY GmbH und Mitgesellschafter erließ das zuständige Finanzamt am 10. Februar 1997 einen geänderten Grundlagenbescheid gemäß § 188 BAO, welcher mittels Berufung vom 17. April 1997 bekämpft wurde.

Von diesem Grundlagenbescheid abgeleitet erließ das für die Einkommensteuererhebung der Bw. zuständige Finanzamt am 28. Mai 1997 einen geänderten Einkommensteuerbescheid für 1989, welcher unstrittig noch im Jahr 1997 nach Zustellung in formelle Rechtskraft erwuchs.

In der gegen die den Grundlagenbescheid betreffenden abweisenden Berufungsentscheidung vom 28. Oktober 2002 eingebrachten und mit Beschluss vom 27. Februar 2008 als unzulässig zurückgewiesenen VwGH-Beschwerde, stellt die Bw. (Beschwerdeführerin Nr.XXX) durch ihren ausgewiesenen Vertreter dar, dass der Feststellungsbescheid 1989 vom 10. Februar 1997 falsch adressiert gewesen sei.

Wörtlich wird 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.

Aufgrund des Zurückweisungsbeschlusses des VwGH vom 27. Februar 2008, 2002/13/0225 betreffend die Beschwerde gegen die Berufungsentscheidung vom 28. Oktober 2002, wies das für die Erlassung des Grundlagenbescheides zuständige Finanzamt 6/7/15 die den Grundlagenbescheid bekämpfende Berufung vom 17. April 1997 mit Bescheid vom 7. Mai 2008 als unzulässig zurück, weil dem bekämpften Schriftstück mangels gültigem Bescheidadressaten kein Bescheidcharakter zukomme.

Aus der oben zitierten Formulierung der VwGH-Beschwerde vom 12. Dezember 2002 ist eindeutig erkennbar, dass das Finanzamt mit der Zurückweisung der Berufung gegen den Grundlagenbescheid vom 8. Mai 2008 lediglich einen Mangel bestätigte, der der Bw. bzw. ihrem Vertreter schon spätestens seit 12. Dezember 2002 bekannt und bewusst war.

Eine Wiederaufnahme gemäß § 303 BAO hinsichtlich der Einkommensteuer 1989 wurde von der Bw. vor dem streitgegenständlichen Antrag vom 14. Juli 2008 nicht begehrt.

Eine Wiederaufnahme des Verfahrens auf Antrag hinsichtlich der Einkommensteuer 1989 wäre nur zulässig, wenn betreffend dieses Verfahrens nicht bereits Verjährung eingetreten ist.

Nach § 209 Abs. 3 BAO in der geltenden Fassung verjährt das Recht auf Festsetzung einer Abgabe spätestens zehn Jahre nach Entstehung des Abgabenanspruches (§ 4 BAO). Der Abgabenanspruch der veranlagten Einkommensteuer entsteht gemäß § 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 1989 trat mit Ablauf des Jahres 1999 folglich die absolute Festsetzungsverjährung ein. An deren Eintritt 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 Festsetzungsverjährung der Einkommensteuer 1989 selbst nach Maßgabe einer fünfzehnjährigen absoluten Verjährungsfrist jedenfalls mit Ablauf 2004 – und damit vor Antragstellung auf Wiederaufnahme gemäß § 303 BAO – ein.

Dem Vorbringen der Berufungswerberin, dass nach Maßgabe des § 209a Abs. 2 BAO die Verjährung nicht eingetreten sei, ist entgegenzuhalten:

Gemäß § 209a Abs. 1 BAO idgF steht einer Abgabenfestsetzung, die in einer Berufungsentscheidung zu erfolgen hat, der Eintritt der Verjährung nicht entgegen.

Gemäß § 209a Abs. 2 BAO idgF steht, wenn die Abgabenfestsetzung unmittelbar oder mittelbar von der Erledigung einer Berufung oder eines in Abgabenvorschriften vorgesehenen Antrages (§ 85) abhängt, 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 BAO eingebracht wurde.

Schon aus dem Wortlaut dieser Bestimmung 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 die Rechtsansicht des Berufungswerbers, dass Verjährung noch nicht eingetreten sei, nicht geteilt werden.

Für den strittigen Wiederaufnahmeantrag kommt nur § 209a Abs. 2 BAO zur Anwendung, wenn dieser trotz eingetretener Verjährung rechtzeitig iSd § 304 BAO eingebracht wurde. Der Umstand, dass allenfalls die Abgabefestsetzung noch aufgrund anderer noch nicht erledigter Anträge trotz Eintritt der Verjährung zulässig sein könnte, bedeutet nicht, dass die Abgabefestsetzung aufgrund des gegenständlichen Wiederaufnahmeantrages zulässig sein muss. Gegenstand des Berufungsverfahrens ist lediglich die Frage der Zulässigkeit des Wiederaufnahmeantrages vom 14. Juli 2008.

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, ist gemäß § 6 Abs. 1 UFSG für den Unabhängigen Finanzsenat nicht bindend und die Beurteilung der gegenständlichen Rechtsfragen hat aus diesem Grunde ausschließlich anhand der gesetzlichen Bestimmungen zu erfolgen.

Für die Bewilligung einer beantragten Wiederaufnahme sieht § 304 BAO Ausnahmen von der grundsätzlich maßgebenden Befristung durch Verjährung vor.

Die Siebenjahresfrist des § 304 lit. a BAO ist unterbrechbar (bzw. ab 2005 verlängerbar) und hemmbar. Die absolute Verjährungsfrist iSd § 209 Abs. 3 BAO begrenzt jedoch auch die Frist des § 304 lit. a. BAO (vgl. Ritz, BAO³, § 304, Tz 5, mwN.).

Für den gegenständlichen Wiederaufnahmeantrag gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO vom 14. Juli 2008 ist ausschlaggebend, dass dieser nicht vor Eintritt der absoluten Verjährung, welche mit 31. Dezember 1999 (jedenfalls aber mit 31. Dezember 2004) eingetreten ist, eingebracht wurde. Aus diesem Grund ist die Wiederaufnahme des Verfahrens aufgrund des Antrages vom 14. Juli 2008 nach § 304 lit. a BAO nicht zulässig.

Bei der Fünfjahresfrist gemäß § 304 lit. b BAO ist unter Rechtskraft die formelle Rechtskraft zu verstehen (Ritz, ÖStZ 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 für 1989 vom 28. Mai 1997 bereits im Jahr 1997 eingetreten ist. Daraus ergibt sich, dass der nunmehr am 14. Juli 2008 eingebrachte Wiederaufnahmeantrag nicht innerhalb der Fünfjahresfrist des § 304 lit. b BAO eingebracht wurde.

Damit ist der Abgabenbehörde 1. Instanz zuzustimmen, wenn aus diesem Grund der gegenständliche Wiederaufnahmeantrag zurückgewiesen wurde.

Wäre der Wiederaufnahmeantrag gemäß § 209a iVm § 304 BAO als rechtzeitig anzusehen, ist anhand der Kriterien des § 303 Abs. 1 BAO die Rechtmäßigkeit zu prüfen.

Gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO – worauf sich der strittige Antrag in seiner Begründung ausdrücklich und ausschließlich 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 Dreimonatsfrist 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). Der Berufungswerber hat sich dabei auch die Kenntnis seines Vertreters zuzurechnen lassen. Er hat gegenüber der Abgabenbehörde nämlich nicht nur seine eigenen Handlungen und Unterlassungen, sondern auch die derjenigen Personen zu vertreten, deren er sich zur Erfüllung seiner steuerlichen Pflichten bedient (VwGH 12.8.1994, 91/14/0018).

Ein verspätet geltend gemachter Wiederaufnahmegrund ist zurückzuweisen (VwGH 22.2.1994, 91/14/0018).

Im Wiederaufnahmeantrag beruft sich der Berufungswerber ausdrücklich darauf, dass die Qualifizierung des Grundlagenbescheides eine neu hervorgekommene Tatsache darstelle.

Dazu hat der VwGH in ständiger Rechtsprechung (vgl. etwa VwGH 26.4.1994, 91/14/0129) ausgesprochen, dass Tatsachen im Sinne des § 303 Abs. 1 lit. b BAO ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche 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, 83/16/0027). Damit kann zusammenfassend festgestellt werden, dass im Rahmen des Neuerungsstatbestandes im Sinne des § 303 Abs. 1 lit. b BAO nicht – wie von der Bw. ins Treffen geführt – die Entscheidung über die Zurückweisung der Berufung vom 7. Mai 2008 sondern ausschließlich die Tatsachen und Beweismittel zu beurteilen sind, die schon zu dieser Entscheidung geführt haben (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 (*novum productum*) handelt. Die Tatsache sowie die Gründe der Falschadressierung des Feststellungsbescheides vom 10. Februar 1997 wurden von der Bw. jedenfalls im Rahmen ihrer VwGH-Beschwerde vom 12. Dezember 2002 vorgebracht. Die Tatsache und die entsprechenden Beweismittel waren der Berufungswerberin 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 mit 14. Juli 2008, wurde damit mehr als fünf Jahre nach der nachweislichen Kenntniserlangung der dafür behaupteten Gründe eingebracht, womit dieses Anbringen aus Sicht des Neuerungsstatbestandes gemäß § 303 BAO jedenfalls als verspätet zu beurteilen ist.

Der Wiederaufnahmeantrag vom 14. Juli 2008 wurde daher im Hinblick auf die obigen Ausführungen von der Abgabenbehörde 1. Instanz zu Recht zurückgewiesen. Die Berufung gegen den Zurückweisungsbescheid war daher als unbegründet abzuweisen.

Ergänzend wird bemerkt, dass der Einwand der Bw., ihr Anbringen sei auch als Anregung zur amtswegigen Wiederaufnahme gemäß § 303 Abs. 4 BAO zu verstehen, insofern nicht zielführend ist, als eine solche gemäß § 304 1. Halbsatz BAO jedenfalls nach Eintritt der Verjährung ausgeschlossen ist.

Wien, am 3. August 2009