



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Berufungswerbers, vertreten durch Vertreter, vom 1. Dezember 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes, vertreten durch Finanzanwältin, vom 27. Oktober 2008 betreffend Zurückweisung eines Antrages auf Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß [§ 303 BAO](#) hinsichtlich Einkommensteuer für das Jahr 1989 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Schreiben vom 8. August 2008 beantragte der Berufungswerber – unter Verweis auf Schreiben der Treuhandgesellschaft vom 24. Juni 2008 und des Bundesministerium für Finanzen vom 28. Oktober 2005 - die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß [§ 303 BAO](#) hinsichtlich dem gemäß [§ 295 BAO](#) abgeänderten Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1989 (mit unbekannten Ausfertigungsdatum). Begründend führte der Abgabepflichtige in seinem Antrag aus, es sei mit Bescheid vom 7. Mai 2008 – eingelangt am 14. Mai 2008 – festgestellt worden, dass der dem genannten Einkommensteuerbescheid 1989 zugrunde liegende Bescheid gemäß [§ 188 BAO](#) vom 10. Februar 1997 mangels gültigem Bescheidadressaten der Bescheidcharakter fehle und somit als Nichtbescheid keine normative Kraft entfalten habe können. Die Qualifikation des Grundlagenbescheides als Nichtbescheid stelle eine neu hervorgekommene Tatsache im Sinne des [§ 303 Abs. 1 lit. b BAO](#) dar und sei daher als tauglicher Wiederaufnahmsgrund zu qualifizieren. Wenn selbst der bescheiderlassenden Behörde die

Tatsache nicht bekannt gewesen sei, dass der Grundlagenbescheid nicht über Bescheidcharakter verfüge, so könne diese Tatsache im Verhältnis zum Rechtsunterworfenen nur als "neu hervorgekommen" gelten. Den Wiederaufnahmewerber treffe daher kein grobes Verschulden an der Nichtgeltendmachung dieses Umstandes. Die Wiederaufnahme des rechtskräftigen Verfahrens führe zu einem abgeänderten Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1989.

Das Finanzamt wies mit Zurückweisungsbescheid vom 27. Oktober 2008 den Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Einkommensteuer für das Jahr 1989 mit der Begründung zurück, der Antrag sei verspätet, da nicht binnen der Fünfjahresfrist gemäß [§ 304 lit. b BAO](#) eingebracht worden. Nach der Aktenlage sei der (letztgültige) Einkommensteuerbescheid für 1989 am 7. Mai 1997 ergangen.

In der hiergegen fristgerecht erhobenen Berufung vom 1. Dezember 2008 führte der Abgabepflichtige begründend aus, der streitgegenständliche Einkommensteuerbescheid 1989 bilde mit dem Grundlagenbescheid vom 10. Februar 1997 eine untrennbare, nicht wegdenkbare, notwendige rechtliche Einheit. Durch die Anfechtung des genannten Grundlagenbescheides sei letztlich die Feststellung dieses Bescheides als Nichtbescheid bewirkt worden. Damit sei ein rechtlicher Zustand gegeben, der in diesem ganz besonderen Fall den Fristenlauf des [§ 304 BAO](#) erst mit dem Ergehen des Zurückweisungsbescheides des auswärtigen Finanzamtes vom 7. Mai 2008, mit dem die Berufung gegen den Grundlagenbescheid vom 10. Februar 1997 (weil eben Nichtbescheid) zurückgewiesen worden sei, beginnen lasse. Die wirklich außerordentliche Konstellation, dass der Grundlagenbescheid eines Einkommensteuerbescheides als Nichtbescheid endgültig festgestellt worden sei, gäbe eben dieser Betrachtungsweise zusätzliche Notwendigkeit.

Über die Berufung wurde erwogen:

1.) Die Abgabenbehörde zweiter Instanz hat grundsätzlich "in der Sache selbst" zu entscheiden, das ist die Angelegenheit, die den Inhalt des Spruches erster Instanz gebildet hat. Gegenstand des erstinstanzlichen Verfahrens war im vorliegenden Fall der Antrag des Berufungswerbers auf Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß [§ 303 Abs. 1 lit. b BAO](#). Mit dem Spruch des bekämpften Bescheides hat das Finanzamt den Antrag wegen verspäteter Antragstellung zurückgewiesen und somit in rechtskraftfähiger Form nur über die Zulässigkeit des Antrages abgesprochen. Sache des gegenständlichen Berufungsverfahrens ist daher nur die Prüfung der formellen Voraussetzungen des Antrages (dh. ob der Antrag durch den Berufungswerber verspätet eingebracht wurde), nicht aber die inhaltliche Prüfung des Antrages (dh. ob eine Wiederaufnahme des Verfahrens vorzunehmen ist).

2.) Gemäß [§ 304 BAO](#) ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens nach Eintritt der Verjährung 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.

3.) Die absolute Verjährungsfrist ([§ 209 Abs. 3 BAO](#)) begrenzt auch die Frist des [§ 304 lit. a BAO](#). 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 grundsätzlich mit Ablauf des Kalenderjahrs, für das die Veranlagung vorgenommen wird.

Streitgegenständlich ist der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1989, sodass die absolute Verjährung mit Ablauf des Jahres 1999 eingetreten ist. Selbst nach Maßgabe einer fünfzehnjährigen Verjährungsfrist ([§ 209 Abs. 3 BAO](#) idF vor dem Steuerreformgesetz 2005, BGBl I 2004/57) wäre die absolute Verjährung mit Ablauf des Jahres 2004 eingetreten. Die Frist des [§ 304 lit. a BAO](#) war sohin im Zeitpunkt der Stellung des streitgegenständlichen Wiederaufnahmsantrags bereits abgelaufen.

4.) Die Frist des [§ 304 lit. b BAO](#) ist vor allem von Bedeutung bei Wiederaufnahme trotz Ablauf der sogenannten absoluten Verjährungsfrist des [§ 209 Abs. 3 BAO](#). Unter "Rechtskraft" im Sinne des [§ 304 lit. b BAO](#) ist die formelle Rechtskraft zu verstehen. Ein Bescheid ist formell rechtskräftig, wenn er durch ordentliche Rechtsmittel (Berufung) nicht oder nicht mehr anfechtbar ist.

Im vorliegenden Verfahren wurde nach Aktenlage das Verfahren, dessen Wiederaufnahme vom Berufungswerber beantragt wird, mit Einkommensteuerbescheid vom 7. Mai 1997 (Einkommensteuer 1989) abgeschlossen, sodass die formelle Rechtskraft dieses Bescheides bereits im Jahr 1997 eintrat. Der streitgegenständliche Wiederaufnahmsantrag vom 8. August 2008 (eingelangt bei der Abgabenbehörde am 14. August 2008) wurde somit außerhalb der Fünfjahresfrist des [§ 304 lit. b BAO](#) und sohin nicht rechtzeitig gestellt.

5.) Nachdem der Wiederaufnahmsantrag vom 8. August 2008 nicht rechtzeitig im Sinne des [§ 304 BAO](#) eingebracht worden ist, gelangt [§ 209a Abs. 2 BAO](#) nicht zur Anwendung, sodass der Eintritt der – wie oben dargelegten – Verjährung einer (neuen) Abgabenfestsetzung entgegensteht. Desgleichen wäre auch eine Aufhebung nach [§ 295 Abs. 4 BAO](#) nicht zulässig.

6.) Der Berufungswerber stützt seinen Antrag auf den Neuerungstatbestand des [§ 303 Abs. 1 lit. b BAO](#), da die Qualifizierung des Grundlagenbescheides als Nichtbescheid neu hervorgekommen sei.

Wiederaufnahmsgründe sind nur im Zeitpunkt der Bescheiderlassung existente Tatsachen, die später hervorkommen (nova reperta). Später entstandene Umstände (nova producta) sind keine Wiederaufnahmsgründe (Ritz, BAO⁴, § 303 Tz 13). Keine Wiederaufnahmsgründe (keine Tatsachen) stellen die Entscheidungen von Gerichten oder Verwaltungsbehörden in einer bestimmten Rechtssache dar (VwGH 20.4.1995, [92/13/0076](#); VwGH 27.11.2000, [96/17/0373](#); VwGH 26.6.2003, [2002/16/0286](#)-0289). Diese basiert vielmehr selbst auf Tatsachen bzw. Beweismitteln.

Der Berufungswerber qualifiziert in seinem Wiederaufnahmsantrag den Zurückweisungsbescheid des auswärtigen_Finanzamtes (mit Ausfertigungsdatum 7. Mai 2008) als neue Tatsache. Da nach obigen Ausführungen weder nach Bescheiderlassung entstandene Umstände noch Entscheidungen von Verwaltungsbehörden zu neue Tatsachen führen, kann im vorliegenden Fall das Ergehen eines Zurückweisungsbescheides im Jahr 2008 keine Wiederaufnahme des streitgegenständlichen Verfahrens begründen.

7.) Ein Antrag auf Wiederaufnahme ist des Weiteren gemäß [§ 303 Abs. 2 BAO](#) binnen einer Frist von drei Monaten von dem Zeitpunkt an zu stellen, in dem der Antragsteller nachweislich von dem Wiederaufnahmsgrund Kenntnis erlangt.

Dies hat zur Folge, dass der streitgegenständliche Antrag selbst dann als verspätet anzusehen wäre, wenn dieser einen tauglichen Wiederaufnahmsgrund zum Inhalt hätte: Die Tatsache (sowie die Gründe) der unzutreffenden Adressierung des Feststellungsbescheides vom 10. Februar 1997 wurde vom Berufungswerber selbst bereits in der Beschwerde vorgetragen, die dieser am 12. Dezember 2002 beim Verwaltungsgerichtshof als einer der Mitgesellschafter der Mitgesellschaft zu Zl. 2002/13/0224 eingebracht hat. Da die Frist des [§ 303 Abs. 2 BAO](#) mit der Kenntnis des Wiederaufnahmsgrunds und nicht erst mit der Beweisbarkeit zu laufen beginnt, hat sich der Berufungswerber die Kenntnis seines Beschwerdevertreters zurechnen zu lassen.

8.) Ergänzend wird bemerkt, dass entgegen den Berufungsausführungen der Einkommensteuerbescheid keine „rechtliche Einheit“ mit dem Grundlagenbescheid bildet, sondern beide Bescheide für sich selbständige Rechtsgebilde darstellen, die diesbezüglich einer getrennten rechtlichen Betrachtung unterliegen.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Innsbruck, am 26. Juni 2012