



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des BW, Adresse, vertreten durch die Winner & Wieser KEG Steuerberatungsgesellschaft, 5700 Zell am See, Saalfeldnerstr. 14, vom 4. September 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes St. Johann Tamsweg Zell am See vom 21. August 2008 betreffend Zurückweisung eines Antrages auf Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Mit Schreiben vom 30. Juli 2008 beantragte der BW „die Wiederaufnahme des gem. § 295 abgeänderten Einkommensteuerbescheides 1989 vom 9. Juni 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 vom 10. Februar 1997 mangels gültigem Bescheidadressaten der Bescheidcharakter fehle und dieser somit keine normative Kraft entfalten könne. Es handle sich um einen Nichtbescheid (VwGH 29.9.1997, 93/17/0042).

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. Wenn selbst der bescheiderlassenden Behörde die Tatsache nicht bekannt gewesen sei, dass der Grundlagenbescheid nicht über Bescheidcharakter ver-

fügte, so könne diese Tatsache im Verhältnis zum Rechtsunterworfenen nur als „neu hervor-  
gekommen“ gelten. Den Wiederaufnahmewerber treffe kein grobes Verschulden an der Nicht-  
geltendmachung dieses Umstandes. Diese Rechtsansicht werde durch eine Erledigung des  
Bundesministeriums für Finanzen vom 28. Oktober 2005 geteilt.

Weiters wies der BW darauf hin, dass die Wiederaufnahme des rechtskräftigen Verfahrens zu  
einem abgeänderten Einkommensteuerbescheid 1989 führe. Der BW 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. Februar 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 Bescheidadressaten 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 21. August 2008 zurück  
und begründete dies damit, der Antrag sei außerhalb der Frist des § 304 BAO gestellt und  
damit verspätet eingebracht worden.

Gegen diesen Bescheid erhob der BW durch seinen ausgewiesenen Vertreter fristgerecht  
Berufung und führte aus, dass nicht der Fall sei. Er habe sich im Jahr 1989 an der A AG  
(Rechtsnachfolger der B GmbH und ehemalige Mitgesellschafter) beteiligt. Am 27. September  
1990 sei eine einheitliche und gesonderte Feststellungserklärung zu dieser Gesellschaft  
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 vom 7. Mai 2008 (Anm. des Finanzamtes Wien 6/7/15) 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 Fest-  
stellungsbescheid bereits verstorbenen Personen angeführt worden. Diesbezüglich sei zu  
beachten, dass auch in dem (Erst)Bescheid vom 24. Mai 1991 bereits verstorbene Personen  
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 gem. § 209a Abs. 2 BAO Verjährung auch  
für den Einkommensteuerbescheid 1989 noch nicht eingetreten.

Die Berufung wurde – ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung – an den UFS zur Entscheidung vorgelegt.

***Der UFS hat dazu erwogen:***

Die Entscheidung basiert auf dem nachstehend dargestellten, unbestrittenen Sachverhalt, der sich aus den Akten des FA sowie des UFS ergibt.

Der Berufungswerber beantragte die Wiederaufnahme der Einkommensteuerverfahrens 1989. Die letzte behördliche Erledigung, der über diese Abgabe absprach, erging am 2. Mai 1997, wurde nicht bekämpft und erwuchs in der Folge 1997 in Rechtskraft.

Zu der vom BW beantragten Wiederaufnahme des Verfahrens ist anzuführen, dass der einzige vom BW vorgebrachte Wiederaufnahmegrund in der Feststellung des Finanzamtes Wien 6/7/15 liegt, das mit Bescheid vom 7. Mai 2008 ausgesprochen hat, dass der Bescheid bezüglich der Feststellung der Einkünfte gem. § 188 BAO 1989 vom 10. Februar 1997 der B GmbH und Mitgesellschafter mangels gültigem Bescheidadressaten der Bescheidcharakter fehle und dieser somit keine normative Kraft entfalten konnte. Dieser Ausspruch des Finanzamtes wurde nicht näher begründet.

Der Berufungswerber führte wörtlich aus: Die Qualifizierung des Grundlagenbescheides als Nichtbescheid stellt eine neu hervorgekommene Tatsache im Sinne des § 303 Abs. 1 lit. b BAO dar und ist als tauglicher Wiederaufnahmegrund zu qualifizieren.

Dieser Bescheid erging – wie vom Berufungswerber selbst dargestellt – offenbar als Reaktion auf den Beschluss des VwGH vom 27. Februar 2008, 2002/13/0225. Mit diesem sprach das Höchstgericht aus, die Berufungsentscheidung sei kein Bescheid gewesen, weil sie sich unter anderem an nicht mehr existierende Personen gerichtet hatte.

Die vom Berufungswerber selbst zitierte Beschwerde (VwGH ZI. 2002/13/0225) wurde von insgesamt 976 Beschwerdeführern eingebracht. Der Berufungswerber scheint darin als Beschwerdeführer Nr. XXX auf.

Dieses Schriftstück wurde am 12. Dezember 2002 beim Verwaltungsgerichtshof eingebracht. Auf den Seiten 26 bis 30 dieses Schriftstückes wird ausführlich dargestellt, dass unter anderem der Feststellungsbescheid 1989 vom 10. Februar 1997 falsch adressiert gewesen sei.

So weist etwa der zusammenfassende Punkt 1.4.1 unter der Überschrift „Nicht-Bescheide 1997“ die folgende Textierung auf: 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. Damit bestehen keine Zweifel daran, dass das Finanzamt mit der nunmehrigen Zurückweisung vom 7. Mai 2008 nur einen Mangel bestätigte, der dem Berufungswerber selbst (bzw. dessen Berater) schon spätestens im Dezember 2002 bekannt und bewusst gewesen ist.

In der Zwischenzeit erging ein weiterer mit 3. Dezember 2008 datierter Bescheid, in dem der Ausspruch des am 7. Mai 2008 erlassenen Schriftstückes wiederholt wurde, dass es sich beim Bescheid bezüglich der Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO 1989 vom 10. Februar 1997 um einen „Nichtbescheid“ gehandelt habe. Dieser neuerliche Ausspruch wurde zusätzlich mit dem Hinweis auf die Zustellfiktion des § 101 Abs. 4 BAO versehen, der im ersten Bescheid nicht enthalten war.

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. Sie 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 zurechnen zu 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 (vgl. VwGH 12.8.1994, 91/14/0018).

Ein verspäteter Wiederaufnahmegrund ist zurückzuweisen (VwGH 22.2.1994, 91/14/0069). Im Wiederaufnahmeantrag beruft sich der Berufungswerber ausdrücklich darauf, die Qualifizierung des Grundlagenbescheides sei eine neu hervorgekommene Tatsache. Dazu hat der VwGH in ständiger Rechtssprechung (zB VwGH 26.4.1994, 91/14/0129) ausgesprochen, Tatsachen im Sinn des § 303 Abs. 1 lit. b BAO seien ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände. Das sind 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 danach 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 in Betracht. Erst nach Erlassung des das wieder aufzu-

nehmende Verfahren abschließenden Bescheides entstandene Tatsachen oder Beweismittel (nova producta) sind keine Wiederaufnahmsgründe. 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). Damit kann zusammenfassend festgestellt werden, 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.

Die Tatsache sowie die Gründe der Falschadressierung des Feststellungsbescheides vom 10. Februar 1997 wurden vom Berufungswerber selbst am 12. Dezember 2002 in einer VwGH-Beschwerde vorgebracht, bei der er selbst als Beschwerdeführer (Nr. XXX ) einschritt. Diese Tatsache und die entsprechenden Beweismittel waren dem Berufungswerber bzw. dessen Vertreter damit spätestens an diesem Tag bekannt und bewusst. Der Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens datiert mit 30. 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 und damit verspätet war. Der Wiederaufnahmeantrag wurde vom Finanzamt deshalb auch aus diesem Blickwinkel zurecht zurückgewiesen.

§ 303 Abs. 1 und 2 BAO lauten:

(1) Dem Antrag einer Partei auf Wiederaufnahme eines durch Bescheid abgeschlossenen Verfahrens ist stattzugeben, wenn ein Rechtsmittel gegen den Bescheid nicht oder nicht mehr zulässig ist und

a) ...

b) Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im abgeschlossenen Verfahren ohne grobes Verschulden der Partei nicht geltend gemacht werden konnten, oder

c) der Bescheid von Vorfragen abhängig war und nachträglich über eine solche Vorfrage von der hierfür zuständigen Behörde (Gericht) in wesentlichen Punkten anders entschieden wurde und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte (§ 303 Abs. 1 lit. b BAO).

(2) Der Antrag auf Wiederaufnahme gemäß Abs. 1 ist 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.

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 BAO) 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.

Damit ist zunächst zu prüfen, ob die Verjährung hinsichtlich der Einkommensteuer 1989 nach den allgemeinen Regeln – unter Annahme der Verlängerung der Verjährungsfrist auf sieben Jahre - bereits eingetreten wäre. Dabei ist zu beachten, dass die absolute Verjährungsfrist auch die Frist des § 304 lit. a BAO begrenzt (vgl. Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 304 Tz 5 unter Hinweis auf Ellinger ua., BAO<sup>3</sup>, § 209 Anm. 20 und § 304 Anm. 2). Nach § 209 Abs. 3 BAO verjährt das Recht auf Festsetzung einer Abgabe spätestens zehn Jahre nach Entstehung des Abgabenanspruches im Sinne des § 4 BAO (absolute Verjährung).

Der Abgabenanspruch der veranlagten Einkommensteuer entsteht nach § 4 Abs. 2 lit. a Z 2 BAO mit Ablauf des Kalenderjahres, für das die Veranlagung vorgenommen wird. Damit ist die absolute Verjährung mit Ablauf des Jahres 1999 und somit jedenfalls vor dem Jahr 2007 eingetreten. Daran ändert auch der Umstand nichts, dass diese Frist erst mit dem Steuerreformgesetz 2005 (BGBl. I 2004/57) von fünfzehn auf zehn Jahre verkürzt wurde, wäre sie selbst nach Maßgabe dieser längeren Frist mit Ablauf des Jahres 2004 eingetreten.

Der hier zu beurteilende Wiederaufnahmsantrag vom 30. Juli 2008 wurde damit nach Eintritt der absoluten Verjährung gestellt, was nach § 304 lit. a BAO nicht zulässig ist.

Das Gesetz erachtet einen Wiederaufnahmsantrag trotz Eintrittes der absoluten Verjährung als zulässig, wenn dieser innerhalb von fünf Jahren nach Eintritt der Rechtskraft des das Verfahren abschließenden Bescheides eingebracht wird. Unter Rechtskraft ist dabei die formelle Rechtskraft zu verstehen (Ritz, ÖStZ 1995, 120; Ellinger ua, BAO<sup>3</sup>, § 304 Anm. 5).

Im gegenständlichen Fall ist es unbestritten, dass die formelle Rechtskraft des Einkommensteuerbescheides 1989 vom 9. Juni 1997 bereits in diesem Jahr eingetreten und dass damit

zusätzlich diese Fünfjahresfrist spätestens 2002 abgelaufen war. Damit ist der Wiederaufnahmeantrag auch unter diesem Aspekt nicht mehr zulässig.

Der Berufungswerber wendete ein, Verjährung könne aufgrund des § 209a Abs. 2 BAO nicht eingetreten sein, weil der Einkommensteuerbescheid 1989 von der Erledigung eines Rechtsmittels gegen bzw. eines Antrages auf Erlassung des entsprechenden Feststellungsbescheides im Sinne des § 188 BAO abhängig sei.

Dazu ist zu sagen: § 209a BAO lautet: (1) Einer Abgabefestsetzung, die in einer Berufsentscheidung zu erfolgen hat, steht der Eintritt der Verjährung nicht entgegen.

(2) Hängt eine Abgabefestsetzung unmittelbar oder mittelbar von der Erledigung einer Berufung oder eines in Abgabenvorschriften vorgesehenen Antrages (§ 85) ab, so steht der Abgabefestsetzung 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 eingebracht wurde.

(3) 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 Abgabefestsetzung 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).

Da der hier zu beurteilende Wiederaufnahmeantrag bezüglich des Einkommensteuerverfahrens 1989 selbst jedenfalls nicht vor dem Eintritt der Verjährung eingebracht wurde, findet

§ 209a Abs. 2 BAO insofern hier aber keine Anwendung. Die im vom Berufungswerber zitierten Schreiben 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, wird vom Unabhängigen Finanzsenat deshalb nicht geteilt. Nach § 6 Abs. 1 des Bundesgesetzes über den unabhängigen Finanzsenat (BGBl. I Nr. 97/2002; kurz UFSG) sind die Mitglieder des unabhängigen Finanzsenates bei Besorgung der ihnen nach den Abgabenvorschriften (§ 3 Abs. 3 BAO) zukommenden Aufgaben weisungsfrei. Aus diesem Grunde hat die Beurteilung der gegenständlichen Rechtsfragen ausschließlich anhand der gesetzlichen Bestimmungen zu erfolgen, die nur die eben dargestellte Auslegung zulassen.

Die vom Finanzamt verfügte Zurückweisung des Wiederaufnahmeantrages erfolgte deshalb im Ergebnis zu Recht. Der Antrag war unzulässig, weil bei dessen Einbringung sowohl die Dreimonatsfrist des § 303 Abs. 2 BAO wie auch die Fristen des § 304 BAO bereits abgelaufen waren.

Der Vollständigkeit halber sei hier noch einmal erwähnt, dass vom Finanzamt Wien 6/7/15 anlässlich von Aktenrecherchen des Unabhängigen Finanzsenats Zweifel bezüglich der Wirksamkeit seines eigenen Zurückweisungsbescheides vom 7. Mai 2008 geäußert wurden. Diesem Schriftstück fehlte nämlich der Hinweis auf die Zustellfiktion des § 101 BAO. Diese Zweifel führten zur neuerlichen Erlassung eines solchen mit 3. Dezember 2008 datierten Zurückweisungsbescheides, mit dem die Zustellungsfehler repariert werden sollten. Damit kann hier festgehalten werden, dass der Bescheid, auf den sich der Wiederaufnahmeantrag stützte, an den Berufungswerber mangels ordnungsgemäßer Zustellung niemals wirksam ergangen ist und ihm gegenüber deshalb keine Wirkungen zu entfalten vermochte.

Aus der Tatsache, dass er sich trotzdem auf dessen Inhalt beruft, kann zwar darauf geschlossen werden, dass ihm sein Inhalt bekannt wurde, was allenfalls die Voraussetzungen des Neuerungsstatbestandes erfüllen könnte. Wie oben bereits nachgewiesen wurde, war dies hier aber nicht der Fall, da der Berufungswerber bzw. dessen Vertreter diese Umstände zumindest seit der Beschwerdeführung beim Verwaltungsgerichtshof (Zl. 2002/13/0225) und damit schon lange vor Erlassung dieses Zurückweisungsbescheides gekannt hatte. Damit war der Bescheid des Finanzamtes zu bestätigen und die Berufung als unbegründet abzuweisen. Mangels Zulässigkeit des Wiederaufnahmeantrages war auf dessen Inhalt nicht weiter einzugehen.

Salzburg, am 20. April 2009