



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Rudolf Wanke und die weiteren Mitglieder Hofrat Mag. Christian Seywald, KomzIR. Elfriede Fischer und Johann Fuchs am 1. Dezember 2010 über die Berufung des Bw, vom 25. August 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes X vom 28. Juli 2008, mit dem der Antrag vom 25. Juli 2008 auf Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO betreffend Einkommensteuer 1989 abgewiesen wurde, entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid wird dahingehend abgeändert, dass der Ausspruch „*wird abgewiesen*“ ersetzt wird durch den Ausspruch „*wird zurückgewiesen*“.

Entscheidungsgründe

Mit Schreiben vom 25. Juli 2008 (ESt-Akt Bl 51ff/1989) stellte der Berufungswerber (Bw) den – erkennbar auf einem Vordruck/Antragsmuster einer Vermögenstreuhandgesellschaft (vgl deren Schreiben an den Bw vom 24. Juni 2008; ESt-Akt Bl 55f/1989) basierenden – „*Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 BAO*“ betreffend „*gem. § 295 BAO abgeänderter Einkommensteuerbescheid 1989 ausgestellt am TAG, MONAT, JAHR*“.

Laut Aktenlage waren an den Bw infolge seiner Einkommensteuererklärung für 1989 und infolge mehrerer Mitteilungen von Betriebs- bzw Lagefinanzämtern an das Finanzamt x über geänderte Einkunftsanteile des Bw folgende Einkommensteuerbescheide für das Jahr 1989 ergangen: vom 20. November 1990 (ESt-Akt Bl 14/1989), vom 8. April 1991

(ESt-Akt BI 18f/1989), vom 23. Mai 1991 (ESt-Akt BI 23f/1989), vom 30. Oktober 1991 (ESt-Akt BI 29f/1989) und zuletzt, jeweils datiert mit 2. Mai 1997, zwei Bescheide: Bescheid gemäß § 295 Abs 1 BAO, mit dem der Bescheid vom 30. Oktober 1991 über die Veranlagung der Einkommensteuer für das Jahr 1989 aufgehoben wurde (ESt-Akt BI 34/1989); Bescheid, mit dem ausgesprochen wurde, dass die Einkommensteuer für das Jahr 1989 gemäß § 41 Abs 1 EStG 1988 nicht veranlagt wird (ESt-Akt BI 35/1989).

Auf der zweiten Seite der ggstdl Berufungsschrift vom 25. August 2008 wird in einer tabellarischen Übersicht der Einkommensteuerbescheid mit 17.04.1997 datiert. Auf der dritten Seite des ggstdl Vorlageantrages vom 27. Februar 2009 wird in einer tabellarischen Übersicht der Einkommensteuerbescheid mit 21.07.1997 datiert.

Diese Diskrepanzen von wenigen Monaten sind nicht entscheidungsrelevant. Hier wird aufgrund der Aktenlage sachverhaltsmäßig davon ausgegangen, dass zuletzt im Mai 1997 durch Bescheid in Sachen Einkommensteuerveranlagung des Bw für 1989 abgesprochen worden ist.

Hier ist auch klarstellend dem Finanzamt zuzustimmen, dass es den Antrag des Bw im angefochtenen Bescheid als einen solchen auf Wiederaufnahme des „*Verfahrens betreffend Einkommensteuer 1989*“ betrachtet hat und nicht etwa als einen solchen auf Wiederaufnahme des ‘Verfahrens betreffend einen gemäß § 295 BAO abgeänderten Einkommensteuerbescheid 1989’. Dies hat zwar keine Auswirkung auf die mit dieser Entscheidung verneinte Rechtzeitigkeit des Antrages des Bw.

Der Ordnung halber ist jedoch festzuhalten, dass der – gestützt auf § 295 Abs 1 BAO erlassene – Bescheid vom 30. Oktober 1991 ein Abgabenbescheid iSd § 198 BAO war und die Einkommensteuer für das Veranlagungsjahr 1989 festsetzte.

Im Jahr 1997 erging kein gemäß § 295 BAO *abgeänderter Einkommensteuerbescheid 1989* an den Bw. (Als abgeänderte Einkommensteuerbescheide werden häufig die gemäß § 295 Abs 1 BAO erlassenen, den vorherigen Einkommensteuerbescheid ersetzenden und daher genaugenommen nicht ändernden und auch nicht geänderten Einkommensteuerbescheide bezeichnet. Ein solcher gemäß § 295 Abs 1 BAO erlassener Einkommensteuerbescheid 1989, d.h. ein Abgabenbescheid gemäß § 198 BAO, der die Einkommensteuer 1989 festgesetzt hätte, erging aber im Jahr 1997 nicht an den Bw).

Wohl aber erging an den Bw im Jahr 1997 der zweitgenannte Bescheid vom 2. Mai 1997, mit dem das Einkommensteuerverfahren des Bw für das Jahr 1989 durch den Ausspruch, dass die Einkommensteuer für das Jahr 1989 gemäß § 41 Abs 1 EStG 1988 nicht veranlagt wird, abgeschlossen worden ist. Dies ist aber kein Abgabenbescheid, sondern ein

Feststellungsbescheid (*Ritz, BAO³, § 92 Tz 13 mwN*).

Im Übrigen wäre auch beim Vorliegen eines im Jahr 1997 gemäß § 295 Abs 1 BAO 'geänderten' (genauer: erlassenen) Einkommensteuerbescheides 1989 nicht dieser Bescheid wiederaufzunehmen und auch nicht das Verfahren zur Erlassung des auf § 295 Abs 1 BAO gestützten Bescheides wiederaufzunehmen, sondern es käme nur das Einkommensteuerverfahren 1989 für eine allfällige Wiederaufnahme in Frage. Das Finanzamt hat daher richtigerweise den Antrag des Bw als einen solchen auf Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens 1989 angesehen, denn ansonsten hätte der Bw nicht einmal eine theoretische Chance auf einen Erfolg und ein Antrag soll im Zweifel nicht als ein solcher aufgefasst werden, der dem Antragsteller von vornherein jede Möglichkeit nimmt, seine Rechte zu verfolgen (vgl *Ritz, BAO³, § 85 Tz 1*).

Unter der Zwischenüberschrift „*Wiederaufnahmegrund*“ brachte der Bw im Wiederaufnahmeantrag vom 25. Juli 2008 vor: „*Mit Bescheid vom 07.05.2008 – eingelangt am 14.05.2008 – wurde festgestellt, dass der dem oben genannten Einkommensteuerbescheid 1989 zugrunde liegende Bescheid gem. § 188 BAO vom 10.02.1997 mangels gültigem Bescheidadressaten der Bescheidcharakter fehlt und dieser somit keine normative Kraft entfalten konnte. Es handelt sich um einen Nichtbescheid (VwGH 29.09.1997, 93/170042).*

Die Qualifizierung des Grundlagenbescheides als Nichtbescheid stellt eine neu hervorgekommene Tatsache im Sinn des § 303 Abs. 1 lit. b BAO dar und ist als tauglicher Wiederaufnahmegrund zu qualifizieren. Wenn selbst der bescheiderlassenden Behörde die Tatsache nicht bekannt war, dass der Grundlagenbescheid nicht über Bescheidcharakter verfügte, so kann diese Tatsache im Verhältnis zum Rechtsunterworfenen nur als 'neu hervorgekommen' gelten. Den Wiederaufnahmewerber trifft kein grobes Verschulden an der Nichtgeltendmachung dieses Umstandes.“

Diese Rechtsansicht werde durch eine Erledigung des Bundesministeriums für Finanzen vom 28. Oktober 2005 geteilt (welche dem Wiederaufnahmeantrag beilag; ESt-Akt Bl 57f/1989). Die Wiederaufnahme des rechtskräftigen Verfahrens würde zu einem abgeänderten Einkommensteuerbescheid 1989 führen.

Unter den Zwischenüberschriften „*Begründung*“ und „*I. Sachverhalt*“ wurde vorgebracht, dass mit Grundlagenbescheid für das Jahr 1989, datiert mit 24. Mai 1991, die anteiligen Einkünfte aus Gewerbebetrieb dem Bw zugewiesen worden seien.

Im Jahr 1993 habe eine den Zeitraum 1989 – 1991 betreffende Betriebsprüfung, die bis 18. Juni 1996 gedauert habe, begonnen; der BP-Bericht sei mit 20. September 1996 datiert. Das Finanzamt habe am 10. Februar 1997 – eingelangt am 19. März 1997 – einen Bescheid gem. § 188 BAO an die „BezeichnungMitunternehmerschaft“ erlassen, wobei hinsichtlich des

Jahres 1989 eine abweichende Feststellung gegenüber dem Grundlagenbescheid vom 28. März 1991 [gemeint wohl: vom 24. Mai 1991] getroffen worden sei.

Gegen den Bescheid vom 10. Februar 1997 sei zeitgerecht Berufung erhoben worden. Mit Berufungsentscheidung vom 28. Oktober 2002 sei der Grundlagenbescheid vom 10. Februar 1997 bestätigt und die Berufung als unbegründet abgewiesen worden. Gegen diese Erledigung sei am 12. Dezember 2002 eine Beschwerde beim Verwaltungsgerichtshof eingebbracht worden, welcher mit Beschluss vom 27. Februar 2008 – eingelangt am 13. März 2008 – die Beschwerde zurückgewiesen habe. Mit Bescheid vom 7. Mai 2008 habe die Finanzverwaltung zur Steuernummer W einen Zurückweisungsbescheid zur Berufung vom 17. April 1997 erlassen.

„Der nunmehr vorliegende Zurückweisungsbescheid des Finanzamtes für den Z Bezirk erklärt den Grundlagenbescheid 1989 vom 10.02.1997 – mangels gültigem Bescheidadressaten – zu einem Nichtbescheid und weist die Berufung als unzulässig zurück.“

Abgeleiteter Bescheid / Einkommensteuerbescheid 1989

Aufgrund vorhin erwähnter Nichtbescheide – erlassen durch das Finanzamt für den Z Bezirk – wurde mein ursprünglicher Einkommensteuerbescheid 1989 gem. § 295 BAO durch den vorliegenden Einkommensteuerbescheid 1989 vom 10.02.1997 ersetzt.“ [Anmerkung der Berufungsbehörde: Diese unwahrscheinliche Datierung gleich wie der Einkünftefeststellungs-(nicht)bescheid widerspricht nur unwesentlich dem o.a., entscheidungsrelevanten Sachverhalt, dass zuletzt im Mai 1997 durch Bescheid in Sachen Einkommensteuerveranlagung des Bw für 1989 abgesprochen worden ist. Im Detail kann auf die o.a., ggstdl Ausführungen verwiesen werden.]

„Aus der Nichtanerkennung der Ergebniszuzuweisung für das Jahr 1989 der atypisch stillen Beteiligung auf Ebene des abgeleiteten Bescheides resultierte eine Einkommensteuernachzahlung.“ [Im Detail: Der Bw wurde aufgrund der Bescheide vom 2. Mai 1997 mit der Rückforderung der zuvor, durch Einkommensteuerbescheid vom 30. Oktober 1991 gewährten Einkommensteuergutschrift für 1989 iHv 47.581 öS, mittels Verbuchung auf dem Abgabenkonto, belastet.]

„Die vorgenommene Abänderung des Einkommensteuerbescheides 1989 gemäß § 295 BAO erfolgte auf Basis eines Nichtbescheides und entspricht damit nicht den gesetzlichen Bestimmungen.“

Zur rechtlichen Beurteilung wurde vorgebracht, dass aus nachfolgenden Gründen an einer Wiederaufnahme gemäß § 303 BAO ein rechtliches Interesse bestehe:

Die Abänderung eines abgeleiteten Bescheides gemäß § 295 BAO sei nur dann zulässig, wenn der betreffende Bescheid von einem Grundlagenbescheid abzuleiten sei. Unbestritten sei

nunmehr, dass der Bescheid vom 10. Februar 1997 und der Bescheid vom 28. Oktober 2002 für das Streitjahr 1989 ins Leere gegangen seien. Damit habe jedoch der Abänderung ein tauglicher Feststellungsbescheid gefehlt. Da der abgeleitete Einkommensteuerbescheid vom (Verweis auf erste Seite) rechtswidrig erlassen worden sei und auch ein nachträglich rechtswirksam erlassener Grundlagenbescheid diesen Mangel nicht heile (VwGH 93/14/0203), sei dem Wiederaufnahmeantrag stattzugeben. Da der Rechtszustand herzustellen sei, der ohne Abänderung gemäß § 295 BAO vorgelegen sei, sei der Einkommensteuerbescheid „*in der Fassung des ursprünglichen Einkommensteuerbescheides vom TAG MONAT JAHR (Datum des ursprünglichen Bescheides 1989) zu erlassen*“.

Diese Neuerlassung sei auch dann zwingend, wenn zu diesem Zeitpunkt bereits ein rechtswirksam erlassener Grundlagenbescheid vorliege, der im Ergebnis dem abgeänderten Einkommensteuerbescheid entspreche. Verfahrensrechtlich berechtige dieser neue Grundlagenbescheid nämlich nur zur Abänderung des aufgrund der Wiederaufnahme neu erlassenen Bescheides.

Die beantragte Wiederaufnahme ermögliche, diese rechtswidrige Abänderung gemäß § 295 BAO zu korrigieren.

Allgemein unterlägen abgeleitete Abgabenbescheide – im Gegensatz zu Feststellungsbescheiden – der Verjährung. Damit drohe dem Rechtsunterworfenen grundsätzlich ein Rechtsverlust.

Die beantragte Wiederaufnahme ermögliche dem Steuerpflichtigen, seine Ansprüche innerhalb der Verjährung geltend zu machen.

Das Finanzamt X wies mit dem angefochtenen Bescheid vom 28. Juli 2008 dieses Ansuchen des Bw vom 25. Juli 2008 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 1989 ab (ESt-Akt Bl 61/1989; in der aktenkundigen Bescheidzweitschrift heißt es: „*wird abgewiesen*“.) Begründend wurde ausgeführt, dass eine Wiederaufnahme des Verfahrens nur innerhalb der – bereits eingetretenen absoluten – Verjährung möglich sei bzw wenn der Antrag rechtzeitig, d.h. innerhalb von fünf Jahren nach Rechtskraft des das Verfahren abschließenden Bescheides eingebracht worden sei. Da im ggstdl Fall der rechtskräftige Bescheid vom 2. Mai 1997 datiere, seien die o.a. Fristen bereits verstrichen und eine Wiederaufnahme des Verfahrens ausgeschlossen.

Anm: Die Begründung des Bescheides (arg „*ausgeschlossen*“) deutet zwar darauf hin, dass mit dem Bescheid der Antrag zurückgewiesen werden sollte, jedoch stellt sich die Frage einer entsprechenden Berichtigbarkeit des Bescheidspruches gemäß § 293 BAO wegen der ohnehin gegebenen Abänderungsmöglichkeit mit der vorliegenden Berufungsentscheidung

nicht.

Auch in der Berufung wird dieser Bescheid als Zurückweisungsbescheid aufgefasst:

Mit Schreiben vom 25. August 2008 (beim Finanzamt X eingebracht am 26. August 2008) wurde unter folgender Angabe in Überschrift/Betreff:

„Berufung gegen den Zurückweisungsbescheid vom 28.07.2008“

Antrag auf Erlassung eines abgeleiteten Bescheides gemäß § 295 BAO“

Berufung erhoben (ESt-Akt BI 62ff/1989).

Nach Ansicht der Berufungsbehörde besteht kein Zweifel daran, dass sich diese Berufung gegen den o.a. Bescheid des Finanzamtes X vom 28. Juli 2008 richtet.

Begründend wurde in der Berufungsschrift – zusätzlich zu den Angaben im Wiederaufnahmeantrag – vorgebracht, dass sich der Bw im Jahr 1989 an der „Mitunternehmerschaftsbezeichnung“ beteiligt habe. Hinsichtlich der Einkünfte 1989 sei am 27. September 1990 eine einheitliche und gesonderte Feststellungserklärung abgegeben worden

Gegen die Verjährung wurde vorgebracht, dass die einheitliche und gesonderte Feststellungserklärung nie bescheidmäßig erledigt worden sei. Auch im Bescheid vom 24. Mai 1991 seien bereits verstorbene Personen angeführt worden. Beispielsweise werde verwiesen auf (namentlich genannte Personen), die am 26. Jänner 1990 bzw 16. März 1990 bzw 23. Dezember 1990 bzw 30. März 1991 verstorben seien. Somit sei auch der Bescheid vom 24. Mai 1991 als Nichtbescheid zu qualifizieren. Gemäß § 209a Abs 2 BAO hänge die Einkommensteuerveranlagung des Bw mittelbar von der Erledigung der abgegebenen einheitlich und gesonderten Einkünftefeststellung ab.

Weiters hänge die Einkommensteuerveranlagung 1989 von einem Rechtsmittelverfahren ab. Selbst, wenn man den Bescheid vom 24. Mai 1991 nicht als nichtig ansähe, könne hinsichtlich des Einkommensteuerbescheides 1989 keine Verjährung eingetreten sein. Denn dann müsste die Behörde aufgrund der Zurückweisungsbescheide gemäß § 295 BAO einen neuen abgeleiteten Bescheid erlassen, da sie den abgeleiteten Bescheid rechtswidrig aufgrund eines Nichtbescheides neu erlassen habe. Zwingendes Ergebnis des Rechtsmittelverfahrens gegen die nichtigen Bescheide 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. Jede andere Auslegung der §§ 295 und 209a BAO wäre denkunmöglich, denn es dürfe nicht aufgrund von Fehlern der Finanzverwaltung (Erlassung von Nichtbescheiden) und des langen Rechtsmittelverfahrens Verjährung zu Lasten des Steuerpflichtigen eintreten.

Aus diesem Grunde werde ausdrücklich beantragt, einen abgeleiteten Bescheid zu erlassen, der den Rechtszustand wiederherstelle, der vor Erlassung des rechtswidrigen abgeleiteten Bescheides bestanden habe.

Das Finanzamt erließ eine abweisende, mit 2. Februar 2009 datierte Berufungsvorentscheidung zu der o.a., am 26. August 2008 eingelangten Berufung (ESt-Akt Bl 67f/1989).

Mit Schreiben vom 27. Februar 2009 (ESt-Akt Bl 69ff/1989) stellte der Bw unter Verweis auf die Abweisung seiner Berufung durch die o.a. Berufungsvorentscheidung den Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde II. Instanz und auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat. Dabei brachte er auch vor: „*Weiters wurde mit gesondertem Zurückweisungsbescheid vom 28.07.2008 mein Antrag auf Erlassung eines abgeleiteten Bescheides gem. § 295 BAO für die Einkommensteuer 1989 zurückgewiesen.*“

Über die Berufung wurde erwogen:

Laut Aktenlage wurde kein derartiger gesonderter Zurückweisungsbescheid zu einem Antrag des Bw auf Erlassung eines abgeleiteten Bescheides gemäß § 295 BAO erlassen. Es wäre auch chronologisch unmöglich, wenn der vom Bw mit Schreiben vom 25. August 2008 (beim Finanzamt X eingebracht am 26. August 2008) gestellte Antrag auf Erlassung eines abgeleiteten Bescheides gemäß § 295 BAO bereits mit einem Bescheid vom 28. Juli 2008 zurückgewiesen worden wäre.

Offenbar ist der Antrag des Bw auf Erlassung eines abgeleiteten Bescheides gemäß § 295 BAO erstinstanzlich unerledigt.

An einen Vorlageantrag (Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz) stellt die BAO keine besonderen inhaltlichen Anforderungen, weshalb der gegenständliche Vorlageantrag hinsichtlich der Berufung vom 25. August 2008 gegen den einen tatsächlich erlassenen Bescheid vom 28. Juli 2008 wirksam ist, obwohl die weiteren Ausführungen im Vorlageantrag, der wohl auch auf einem Muster basiert, vielfach nicht mit dem bisherigen Verfahren zusammenpassen: Etwa wird eine Beteiligung des Bw an der „*andereMitunternehmerschaftsbezeichnung*“ behauptet. Statt den in der Berufungsschrift vorgebrachten, im Bescheid vom 24. Mai 1991 angeführten, bereits vorher verstorbenen Beteiligten, werden im Vorlageantrag andere Personen namentlich angeführt, die schon vor dem 28. März 1991 verstorben wären.

Klarzustellen ist, dass über einen in der Berufungsschrift erstmals gestellten Antrag (hier: Antrag auf Erlassung eines abgeleiteten Bescheides gemäß § 295 BAO), der über die „Sache“ des angefochtenen Bescheides (hier: Wiederaufnahme) hinausgeht, nicht in der Berufungsentscheidung abgesprochen werden kann, denn die Änderungsbefugnis der

Berufungsbehörde gemäß § 289 Abs 2 BAO ist durch die „Sache“ – das ist die Angelegenheit, die den Inhalt des Spruches erster Instanz gebildet hat – begrenzt (vgl *Ritz*, BAO³, § 289 Tz 38).

Zum Vorbringen im Vorlageantrag, wonach in der Berufungsvorentscheidung vom 2. Februar 2009 aus der Versäumung der Frist des § 303 Abs 2 BAO gefolgt werde, dass der Wiederaufnahmsantrag zurückzuweisen sei, ist anzumerken: In der Berufungsvorentscheidung argumentierte das Finanzamt sowohl mit § 304 BAO als auch mit § 303 Abs 2 BAO; im angefochtenen Bescheid argumentierte das Finanzamt mit § 304 BAO. Die vorliegende Berufungsentscheidung wird ebenfalls auf § 304 BAO gestützt, welcher genaugenommen drei Befristungsregelungen enthält, von denen zwei auf Verjährungsregelungen verweisen. Damit werden die Befristungsregelungen aber nicht ihrerseits zu Verjährungsregelungen, denn die durch § 304 BAO befristete Bewilligung der Wiederaufnahme ist keine Abgabenfestsetzung iSd § 198 BAO, und nur die Festsetzung einer Abgabe kann der Verjährung iSd §§ 207ff BAO unterliegen. Nur wenn die Wiederaufnahme des Verfahrens durch einen (Wiederaufnahme)Bescheid zu bewilligen wäre, wäre gemäß § 307 Abs 1 BAO zugleich auch ein zweiter Bescheid – nämlich ein neuer Einkommensteuerbescheid 1989 – zu erlassen. Letzterer wäre ein Abgabenbescheid, dessen Ergehen der Verjährung unterläge, weshalb der letzte Halbsatz von § 209a Abs 2 BAO nötig ist (vgl auch später).

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.

1) 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 das Jahr 1989 ist mit Ablauf des Jahres 1999 diese 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.

Klarzustellen ist, dass auch § 209a Abs 2 BAO hier nicht bewirkt, dass die Verjährung noch nicht eingetreten wäre:

§ 209a 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 eingebracht 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. Der letzte Fall des § 209a Abs 2 BAO bewirkt den Gleichklang der allfälligen Zulässigkeit einerseits der Bewilligung der Wiederaufnahme und andererseits der neuerlichen Abgabenfestsetzung.

Für den gegenständlichen Wiederaufnahmsantrag kommt die Bestimmung des § 209a Abs 2 BAO nicht zur Anwendung, da dieser nicht vor Eintritt d. Verjährung bzw Fristablaufes iSd § 304 BAO (vgl auch später) eingebracht worden ist. 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 Wiederaufnahmsantrages zulässig ist. Dies ist auch dem abermaligen Vorbringen im Vorlageantrag, wonach die einheitliche und gesonderte Feststellungserklärung des Jahres 1989 noch nicht bescheidmäßig erledigt worden sei, entgegenzuhalten. Die hier vorliegende Berufungsentscheidung behandelt nur den Wiederaufnahmsantrag des Bw.

Der Wiederaufnahmsantrag wurde im Juli 2008 sohin nach Eintritt der Verjährung gestellt. Zu untersuchen bleiben freilich die Tatbestände der lit a und b des § 304 BAO:

2) Zulässigkeit der Wiederaufnahme des Verfahrens nach § 304 lit a BAO:

Für die Bewilligung der Wiederaufnahme (= Wiederaufnahme auf Antrag) sieht § 304 BAO Ausnahmen von der grundsätzlich maßgebenden Befristung durch die Verjährung vor.

Die Siebenjahresfrist des § 304 lit a BAO ist unterbrechbar (bzw. ab 2005: verlängerbar) und hemmbar. Die absolute Verjährungsfrist (§ 209 Abs 3 BAO) begrenzt auch die Frist des § 304 lit a BAO (vgl *Ritz*, BAO³, § 304 Tz 5 unter Hinweis auf *Ellinger ua*, BAO³, § 209 Anm 20 und § 304 Anm 2).

Für den gegenständlichen Wiederaufnahmsantrag ist ausschlaggebend, dass dieser nicht vor Eintritt der absoluten Verjährung, welche mit 31. Dezember 1999 eingetreten ist, eingebracht wurde. Aus diesem Grund ist die Wiederaufnahme des Verfahrens auf Grund des gegenständlichen Antrages nach § 304 lit a BAO nicht zulässig.

3) 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*, BAO³, § 304 Anm. 5). Diese Frist ist vor allem bedeutsam, wenn die Frist des § 304 lit a BAO im Zeitpunkt der Stellung des Wiederaufnahmsantrages bereits abgelaufen ist (somit insbesondere für nach Ablauf der sogenannten absoluten Verjährungsfrist des § 209 Abs 3 BAO gestellte Wiederaufnahmsanträge).

Im gegenständlichen Fall ist die formelle Rechtskraft des an den Bw im Mai 1997 ergangenen Einkommensteuerbescheides für 1989 bereits im Jahr 1997 eingetreten. Daraus ergibt sich, dass der im Juli 2008 eingebrachte Wiederaufnahmeantrag nicht innerhalb der Fünfjahresfrist des § 304 lit b BAO eingebracht wurde.

4) Zum sonstigen Vorbringen:

Die – in der (dem Wiederaufnahmeantrag beigefügten) Erledigung des Bundesministeriums für Finanzen vom 28. Oktober 2005 vertretene – Rechtsansicht, wonach die Wiederaufnahme auch dann zu bewilligen wäre, 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. Im Übrigen stellt eine sogenannte Einzelerledigung, die an eine anfragende Partei bzw Parteienvertreterin ergeht, jedenfalls keine Weisung iSd Art 20 B-VG, auch nicht an die Organwalter eines Finanzamtes dar. Die einzige Rechtsansicht, die in der ggstdl Erledigung des Bundesministeriums für Finanzen vom 28. Oktober 2005 in Bezug auf

Verjährung geäußert wird, befindet sich auf der zweiten Seite und lautet (ESt-Akt Bl 58/1989): „*Die Wiederaufnahme ist übrigens auch dann zu bewilligen, wenn die Bemessungsverjährung der Erlassung eines (dem zwischenzeitig erlassenen Grundlagenbescheid berücksichtigenden) neuerlichen Änderungsbescheides entgegensteht.*“ Daraus ist für den Fall des Bw gar nichts zu gewinnen, denn damit soll sicher nicht ausgedrückt werden und es wird auch nicht ausgedrückt, dass eine Wiederaufnahme ohne Beachtung ihrer Befristung durch § 304 BAO (stets) dann zu bewilligen wäre, wenn im Moment der Bewilligung der Wiederaufnahme bereits Verjährung eingetreten wäre.

Eine Mitteilung von Rechtsansichten des BMF ist keine Entscheidung im Einzelfall und kann eine solche wegen der unzähligen möglichen Einzelfallkonstellationen nicht vorwegnehmen: Dem entspricht auch, dass die ggstdl Erledigung des BMF nicht den Themenbereich des § 304 BAO, sondern andere Aspekte der Wiederaufnahme behandelt. Auch wenn die Mitteilungen von Rechtsansichten des BMF umgangssprachlich als „Einzelerledigungen“ bezeichnet werden, kann einer solchen, in einer Mitteilung bestehenden Erledigung keine Vorwegnahme der Entscheidung im Einzelfall durch die für diesen Einzelfall zuständigen Behörden zugesonnen werden.

All dies ist sinngemäß auch dem Vorbringen im Vorlageantrag, wonach die steuerliche Vertretung des Treuhänders die Sachverhaltskonstellation mit Name vom BMF telefonisch durchgesprochen habe und dieser bestätigt hätte, dass in dieser Konstellation keine Verjährung eingetreten wäre, entgegenzuhalten.

Der Eintritt von Verjährung und hier insbesondere das Ablaufen von Fristen durch gesetzliche Bestimmungen ist nichts Außergewöhnliches und soll den sogenannten Rechtsfrieden schaffen. Ein Auslegungsergebnis von gesetzlichen Bestimmungen, das den Eintritt der Verjährung bzw das Ablaufen einer Frist ergibt, ist daher nicht denkunmöglich.

Auch wenn die auf § 295 Abs 1 BAO gestützte Erlassung des Bescheides für das Jahr 1989 vom 2. Mai 1997 an den Bw rechtswidrig gewesen sein sollte, so darf dies keinesfalls dadurch ‚saniert‘ werden, dass rechtswidrig die Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens 1989 bewilligt – oder rechtswidrig eine Maßnahme gemäß § 295 BAO, was in diesem Berufungsverfahren überhaupt nicht „Sache“ ist, vorgenommen – würde.

Dem Finanzamt X ist daher zuzustimmen, dass es dem Wiederaufnahmeantrag nicht stattgegeben hat, weil der Antrag nicht fristgerecht eingebracht worden ist. Jedoch ist ein nach den Erfordernissen des § 304 BAO als verspätet eingebracht zu beurteilender Wiederaufnahmeantrag zurückzuweisen (*Stoll*, BAO-Komm, 2916) und nicht abzuweisen. Daher erfolgt mit der vorliegenden, abweisenden Berufungsentscheidung die Abänderung des Spruches des angefochtenen Bescheides dahingehend, dass dieser nicht mehr eine

Abweisung, sondern eine Zurückweisung ausspricht. Eine solche Abänderung liegt im Rahmen der Änderungsbefugnis gemäß § 289 Abs 2 BAO (*Ritz*, BAO³, § 289 Tz 42 mit Verweis auf VwGH 21.10.1999, 98/15/0195).

Ergeht auch an Finanzamt X zu St.Nr. Y

Wien, am 14. Dezember 2010