

## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vom 23. Oktober 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes X vom 15. Oktober 2008, mit dem der Antrag vom 6. August 2008 auf Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens 1989 zurückgewiesen wurde, entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw) beantragte mit Schreiben vom 6. August 2008 die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO, betreffend gemäß § 295 BAO abgeänderter Einkommensteuerbescheid 1989, ausgestellt am 28. April 1997.

Unter der Zwischenüberschrift „*Wiederaufnahmegrund*“ brachte der Bw vor (Fettdruck im Original): „*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 Bescheidaddressaten 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 Wiederaufnahmswerber trifft kein grobes Verschulden an der Nichtgeltendmachung dieses Umstandes.“

Diese Rechtsansicht werde durch eine in Kopie beiliegende Erledigung des Bundesministeriums für Finanzen vom 28. Oktober 2005 geteilt.

Die Wiederaufnahme des rechtskräftigen Verfahrens führe zu einem abgeänderten Einkommensteuerbescheid 1989.

Auf der zweiten Seite des Antragsschreibens brachte der Bw unter den Zwischenüberschriften „Begründung“ und „I. Sachverhalt“ vor, dass mit Grundlagenbescheid für das Jahr 1989, datiert mit 28. März 1991, die anteiligen Einkünfte aus Gewerbebetrieb einheitlich festgestellt und ihm 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 „Beteiligungsgesellschaft“ erlassen, wobei hinsichtlich des Jahres 1989 eine abweichende Feststellung gegenüber dem Grundlagenbescheid vom 28. März 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 Bescheiddatum vom 7. Mai 2008 habe die Finanzverwaltung zur Steuernummer StNrBeteiligungsges einen Zurückweisungsbescheid zur Berufung vom 17. April 1997 erlassen.

**„Der nunmehr vorliegende *Zurückweisungsbescheid des Finanzamtes für den Betriebs 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 Betriebs Bezirk – wurde mein ursprünglicher Einkommensteuerbescheid 1989 gem. § 295 BAO durch den vorliegenden Einkommensteuerbescheid 1989 ersetzt.“*

Aus der Nichtanerkennung der Ergebniszuteilung für das Jahr 1989 der atypisch stillen Beteiligung resultierten Einkommensteuernachzahlungen.

Die vorgenommene Abänderung des Einkommensteuerbescheides 1989 gemäß § 295 BAO sei auf Basis eines Nichtbescheides erfolgt und entspreche damit nicht den gesetzlichen Bestimmungen.

Zur rechtlichen Beurteilung brachte der Bw vor, 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 28. April 1997 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 6. Juli 1990 zu erlassen. Diese Neuerlassung sei auch dann zwingend, wenn zu diesem Zeitpunkt bereits ein rechtswirksam erlassener Grundlagenbescheid vorliege, der im Ergebnis dem abgeänderten Einkommensteuerbescheid vom 28. April 1997 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.

Durch Verjährung drohe dem Rechtsunterworfenen grundsätzlich ein Rechtsverlust. Die beantragte Wiederaufnahme ermögliche dem Steuerpflichtigen, seine Ansprüche innerhalb der Verjährung geltend zu machen.

Das Finanzamt X wies den Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens vom 6. August 2008 mit Bescheid vom 15. Oktober 2008 zurück, weil er außerhalb jeglicher Verjährungsfristen gestellt worden sei.

Mit Schreiben vom 23. Oktober 2008 erhab der Bw gegen den Zurückweisungsbescheid vom 13. Oktober 2008 Berufung, wobei als Überschrift/Betreff angeführt war:

*„Berufung gegen den Zurückweisungsbescheid vom 15.10.2008“*

*„Antrag auf Erlassung eines abgeleiteten Bescheides gemäß § 295 BAO“*

Begründend brachte der Bw – zusätzlich zum Wiederaufnahmsantrag – vor, dass er sich im Jahr 1989 an der „cAGrnfDgmbHuEhemAtypStille“ beteiligt habe. Hinsichtlich der Einkünfte

1989 sei am 4. September 1990 eine einheitliche und gesonderte Feststellungserklärung abgegeben worden.

Gegen die Verjährung brachte der Bw vor, dass die einheitliche und gesonderte Feststellungserklärung nie bescheidmäßigt erledigt worden sei. Auch im Bescheid vom 28. März 1991 seien bereits verstorbene Personen angeführt worden. Beispielsweise werde verwiesen auf (namentlich genannte Personen), die am 6. Mai 1990 bzw 23. Mai 1990 bzw 5. August 1990 bzw 24. November 1990 verstorben seien. Somit sei auch der Bescheid vom 28. März 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 28. März 1991 nicht als richtig 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 richtigen Bescheide wäre somit die Neuerlassung abgeleiteter Einkommensteuerbescheide für 1989. Daher sei auch wegen indirekter (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.

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 richtigen Bescheid abgeleitet) Bescheides bestanden hat.*“

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

Zunächst ist klarzustellen, 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*, BAO<sup>3</sup>, § 289 Tz 38).

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.

§ 304 BAO enthält genaugenommen drei Befristungsregelungen, von denen zwei auf Verjährungsregelungen verweisen. Damit werden diese Befristungsregelungen aber nicht ihrerseits zu Verjährungsregelungen, denn die durch § 304 BAO befristete Bewilligung oder Verfügung 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 bewilligt worden wäre, wäre gemäß § 307 Abs 1 BAO zugleich auch ein zweiter Bescheid – nämlich ein neuer Einkommensteuerbescheid 1989 – zu erlassen gewesen. Letzterer wäre ein Abgabenbescheid, dessen Ergehen der Verjährung unterlegen wäre, was dem letzten Halbsatz des weiter unten zitierten § 209a Abs 2 BAO einen Anwendungsbereich gegeben hätte.

### 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,

BGBI 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.

Dem Vorbringen des Bw, dass nach Maßgabe des § 209a Abs 2 BAO die Verjährung nicht eingetreten sei, ist Folgendes zu entgegnen:

§ 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. Damit kann dem Bw nicht in der Annahme gefolgt werden, dass die Verjährung noch nicht eingetreten sei.

Für den gegenständlichen Wiederaufnahmsantrag kommt die Bestimmung des § 209a Abs 2 BAO nicht zur Anwendung, da dieser nicht rechtzeitig im Sinn des § 304 BAO eingebracht wurde (vgl auch unten).

§ 209a Abs 2 (letzter Fall) BAO bewirkt nicht die Zulässigkeit der Verfahrenswiederaufnahme, sondern setzt deren Zulässigkeit – als Folge der Rechtzeitigkeit iSd § 304 BAO – voraus. Mit anderen Worten: Der letzte Halbsatz von § 209a Abs 2 BAO dient dem Gleichklang einerseits der Zulässigkeit der Bewilligung der Wiederaufnahme gemäß § 304 BAO und andererseits der Zulässigkeit der gemäß § 307 Abs 1 BAO diesfalls zu erfolgenden neuerlichen Abgabenfestsetzung trotz bereits eingetretener Verjährung.

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 wäre.

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

Für die Bewilligung der Wiederaufnahme (= Wiederaufnahme auf Antrag) sehen lit a und b des § 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*, BAO<sup>3</sup>, § 304 Tz 5 unter Hinweis auf *Ellinger ua*, BAO<sup>3</sup>, § 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. Daher ist die Wiederaufnahme des Verfahrens auf Grund des gegenständlichen Antrages nicht nach § 304 lit a BAO zulässig.

3) Zur Frage der 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*, BAO<sup>3</sup>, § 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 April 1997 ergangenen Einkommensteuerbescheides für 1989 bereits im Jahr 1997 eingetreten. Daraus ergibt sich, dass der im August 2008 eingebrachte Wiederaufnahmsantrag nicht innerhalb der Fünfjahresfrist des § 304 lit b BAO eingebracht wurde und die Wiederaufnahme des Verfahrens auf Grund des gegenständlichen Antrages auch nicht nach § 304 lit b BAO zulässig ist.

4) Zum sonstigen Vorbringen:

Auch wenn die auf § 295 Abs 1 BAO gestützte Erlassung des Einkommensteuerbescheides für 1989 vom 28. April 1997 rechtswidrig gewesen sein sollte, so darf dies keinesfalls dadurch ‚saniert‘ werden, dass rechtswidrig die Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens 1989 bewilligt würde.

Da im vorliegenden Fall eine Wiederaufnahme gemäß § 304 BAO „ausgeschlossen“ ist, kann auf die Tauglichkeit des vorgebrachten Wiederaufnahmsgrundes nicht eingegangen werden.

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 Organwälter eines Finanzamtes dar.

Aus den in der Erledigung des BMF geäußerten Rechtsansichten ist für den Fall des Bw gar nichts zu gewinnen: Das Neuherkommen einer Tatsache sowie das Nichtvorliegen eines groben Verschuldens beim Wiederaufnahmswerber sind nur zwei von mehreren, kumulativ erforderlichen Voraussetzungen für die Bewilligung der Verfahrenswiederaufnahme; ihre allfällige Erfüllung könnte nichts daran ändern, dass im vorliegenden Fall gemäß § 304 BAO die Wiederaufnahme „ausgeschlossen“ ist.

Auch soll mit der Erledigung des BMF 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.

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.

Ergeht auch an Finanzamt X zu St.Nr. Y

Wien, am 3. August 2009