



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., W., S.gasse, vom 4. September 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 2/20/21/22 vom 14. August 2008, mit dem der Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO, hinsichtlich der Einkommensteuer 1989 zurückgewiesen wurde, entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

### Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) führte in seinem Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO vom 4. Juli 2008 betreffend die Einkommensteuer für das Jahr 1989 aus, dass mit Bescheid vom 7. Mai 2008 - eingelangt am 14. Mai 2008 - festgestellt worden sei, dass der dem gemäß § 295 BAO abgeänderten Einkommensteuerbescheid 1989 vom 17. November 2000 zugrunde liegende Bescheid gemäß § 188 BAO vom 10. Februar 1997 mangels gültigen Bescheidadressaten der Bescheidcharakter fehle und dieser somit keine normative Kraft entfalten habe können. 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 war, dass der Grundlagenbescheid nicht über einen Bescheidcharakter verfügt habe, so könne diese Tatsache im Verhältnis zum Rechtsunterworfenen nur als "neu hervorgekommen" gelten. Den Wiederaufnahmewerber treffe kein grobes Verschulden an der

Nichtgeltendmachung dieses Umstandes. Die oben beschriebene Rechtsansicht werde durch die Erledigung des Bundesministeriums für Finanzen vom 28. Oktober 2005 geteilt, wonach auch ein Antrag auf Wiederaufnahme des "abgeleiteten" Abgabeverfahrens in Betracht komme, wenn die "Nichtexistenz" des Grundlagenbescheides im Verfahren zur Änderung gemäß § 295 Abs. 1 BAO der für die "abgeleitete" Einkommensteuer zuständigen Abgabenbehörde nicht bekannt gewesen wäre. Weiters sei die Wiederaufnahme auch dann zu bewilligen, wenn die Bemessungsverjährung der Erlassung eines (dem zwischenzeitig erlassenen Grundlagenbescheid berücksichtigenden) neuerlichen Änderungsbescheides entgegenstehe.

Nach den Begründungsausführungen des Bw. seien mit dem Grundlagenbescheid für das Jahr 1989, datiert mit 24. Mai 1991, die anteiligen Einkünfte aus Gewerbebetrieb einheitlich und gesondert festgestellt und ihm zugewiesen worden.

Ein Betriebsprüfungsverfahren betreffend den Zeitraum 1989 bis 1991, das bis zum 18. Juni 1996 gedauert habe (Prüfungsbericht sei vom 20. September 1996 gewesen), hätte dazu geführt, dass das Finanzamt am 10. Februar 1997 einen Bescheid gemäß § 188 BAO an die "xxyyAG" erließ, wobei hinsichtlich des Jahres 1989 eine abweichende Feststellung gegenüber dem Grundlagenbescheid getroffen worden sei.

Gegen die Berufungsentscheidung der Finanzlandesdirektion für Wien, NÖ und Bgld vom 28. Oktober 2002, mit der die Berufung gegen den Bescheid vom 10. Februar 1997 unbegründet abgewiesen wurde, ist am 12. Dezember 2002 eine Verwaltungsgerichtshofbeschwerde erhoben worden, die der Verwaltungsgerichtshof mit Beschluss vom 27. Februar 2008, eingelangt am 13. März 2008, zurückgewiesen hat. Die Abgabenbehörde erster Instanz habe über die Berufung in der Folge am 7. Mai 2008 einen Zurückweisungsbescheid erlassen. Der nunmehr vorliegende Zurückweisungsbescheid des Finanzamtes für den 6., 7. und 15. Bezirk habe den Grundlagenbescheid 1989 vom 10. Februar 1997 mangels gültigen Bescheidadressaten zu einem Nichtbescheid erklärt und die Berufung als unzulässig zurückgewiesen.

Auf Grund vorhin erwähnter Nichtbescheide sei der ursprüngliche Einkommensteuerbescheid gemäß § 295 BAO durch den vorliegenden Einkommensteuerbescheid 1989 ersetzt worden. Aus der Nichtanerkennung der Ergebniszuzuweisung für das Jahr 1989 der atypisch stillen Beteiligung auf Ebene des abgeleiteten Bescheides hätten Einkommensteuernachzahlungen resultiert.

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

Der Bw. führte überdies aus, dass an einer Wiederaufnahme dieses Verfahrens ein rechtliches Interesse bestünde, zumal eine Abänderung eines abgeleiteten Bescheides gemäß § 295 BAO nur dann zulässig sei, wenn der betreffende Bescheid von einem Grundlagenbescheid abzuleiten sei. Unbestritten sei nunmehr, dass der am 10. Februar 1997 ergangene Grundlagenbescheid und die Berufungsentscheidung vom 28. Oktober 2002 für das Jahr 1989 ins Leere gegangen seien. Der Abänderung habe somit ein tauglicher Feststellungsbescheid gefehlt. Da der abgeleitete Einkommensteuerbescheid vom 17. November 2000 rechtswidrig erlassen worden sei und auch ein nachträglich rechtswirksam erlassener Grundlagenbescheid diesen Mangel nicht heilen würde (vgl. VwGH 93/14/0203), sei dem Wiederaufnahmeantrag stattzugeben. Da der Rechtszustand herzustellen sei, der ohne Abänderung gemäß § 295 BAO vorgelegen sei, wäre der Einkommensteuerbescheid in der Fassung des ursprünglichen Einkommensteuerbescheides vom 27. Juli 1990 zu erlassen gewesen.

Diese Neuerlassung sei auch dann zwingend, wenn zu diesem Zeitpunkt bereits ein rechtswirksam erlassener Grundlagenbescheid vorliege, der im Ergebnis dem abgeänderten Einkommensteuerbescheid vom 17. November 2000 entspreche. Verfahrensrechtlich berechtige dieser neue Grundlagenbescheid nämlich nur zur Abänderung des auf Grund der Wiederaufnahme neu erlassenen Bescheides.

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

Abgeleitete Abgabenbescheide unterliegen der Verjährung, sodass dem Rechtsunterworfenen grundsätzlich ein Rechtsverlust drohe.

Das Finanzamt wies mit Bescheid vom 14. August 2008 den Antrag des Bw. auf Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die Einkommensteuer für das Jahr 1989 mit der Begründung zurück, dass hinsichtlich der Einkommensteuer für das Jahr 1989 bereits Verjährung eingetreten sei und der gegenständliche Antrag nicht innerhalb von fünf Jahren nach Rechtskraft des Einkommensteuerbescheides 1989 eingebracht worden sei.

Die Abgabenbehörde erster Instanz verwies in diesem Zusammenhang auf die Bestimmungen des § 303 Abs. 2 BAO und § 304 BAO.

Im dagegen erhobenen Rechtsmittel gab der Bw. an, dass er sich im Jahre 1989 an der „xxyyAG“ beteiligt habe. Hinsichtlich der Einkünfte 1989 sei am 27. September 1990 eine einheitliche und gesonderte Feststellungserklärung abgegeben worden.

Grund für die nichtigen Bescheide wären Fehler in der Adressierung gewesen, insbesondere seien im genannten Feststellungsbescheid bereits verstorbene Personen, angeführt worden. Somit sei aufgrund der höchstgerichtlichen Rechtsprechung auch der Bescheid vom 24. Mai 1991 als Nichtbescheid zu qualifizieren. Demnach sei die Beteiligungserklärung des Bw. vom 27. September 1990 bis zum heutigen Tage nicht bescheidmäßig veranlagt worden. Somit

könne hinsichtlich des Jahres 1989 keine Verjährung eingetreten sein, weil gemäß § 209 a Abs. 2 BAO die Einkommensteuerveranlagung des Bw. mittelbar von der Erledigung der abgegebenen einheitlichen und gesonderten Feststellungserklärung abhängt.

Verjährung sei deshalb nicht eingetreten, da die Einkommensteuerveranlagung 1989 von einem Rechtsmittelverfahren abhängig sei. Im Übrigen führte der Bw. aus, dass selbst wenn der Bescheid vom 24. Mai 1991 nicht als nichtiger Bescheid zu qualifizieren sei, hinsichtlich des Einkommensteuerbescheides 1989 keine Verjährung eingetreten sein könne. 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 Erlassung neuer abgeleiteter Bescheide gewesen.

Auch aus diesem Grund könne gemäß § 209 a BAO keine Verjährung eingetreten sein, da der Einkommensteuerbescheid 1989 indirekt von der Erledigung der Berufung abhängig wäre.

Jede andere Auslegung der §§ 295 bzw. 209 a BAO wäre denkunmöglich, denn es könne nicht sein, dass aufgrund von Fehlern, die die Finanzverwaltung zu vertreten habe, auf die die Steuerpflichtigen im Rahmen des Berufungsverfahrens sogar aufmerksam gemacht hätten und aufgrund des langen Rechtsmittelverfahrens, Verjährung zu Lasten des Steuerpflichtigen eintrete. Aus diesem Grunde beantragte der Bw., einen abgeleiteten Bescheid zu erlassen, der den Rechtszustand wiederherstelle, der vor Erlassung des rechtswidrig abgeleiteten Bescheides bestanden habe.

Die Abgabenbehörde erster Instanz hat mit Berufungsentscheidung vom 4. Dezember 2008 den Antrag des Bw. auf Erlassung eines abgeleiteten Bescheides gemäß § 295 BAO bezüglich der „xxyyAG“ betreffend die Einkommensteuer für das Jahr 1989 als unbegründet abgewiesen. Dieser Bescheid ist rechtskräftig geworden.

Das Finanzamt hat die Berufung gegen den Bescheid, mit dem der Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO hinsichtlich des gemäß § 295 BAO abgeänderten Einkommensteuerbescheides 1989 vom 17. November 2000 zurückgewiesen wurde, dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

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

Nach der vorliegenden Aktenlage steht fest, dass die Abgabenbehörde erster Instanz nach einem den Zeitraum 1989 bis 1991 betreffenden Betriebsprüfungsverfahren einen Bescheid gemäß §188 BAO an die „xxyyAG“ erließ und diesem Bescheid mangels gültigen Bescheidadressaten der Bescheidcharakter fehlte.

Um die Zulässigkeit des verfahrensgegenständlichen Antrages auf Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens 1989 beurteilen zu können, ist zuerst zu prüfen, ob die Verjährung hinsichtlich der Einkommensteuer für das Jahr 1989 bereits eingetreten ist. Gemäß § 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 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 Veranlagungszeitraums erlischt, mit dem Zeitpunkt des Erlöschens der Abgabepflicht.

Somit steht im Berufungsfall fest, dass die absolute Verjährung bei der veranlagten Einkommensteuer für das Jahr 1989 mit Ablauf des Jahres 1999 eingetreten ist.

Dem Vorbringen des Bw., dass die Verjährung im Sinne des § 209a Abs. 2 BAO nicht eingetreten sei, ist Folgendes entgegenzuhalten:

§ 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. Daraus folgt jedoch, dass dem Bw. in seiner Annahme, die Verjährung der Einkommensteuer 1989 sei noch nicht eingetreten, nicht zu folgen war.

Für den gegenständlichen Wiederaufnahmeantrag kommt die Bestimmung des § 209a Abs 2 BAO nicht zur Anwendung, da dieser nicht vor Eintritt der Verjährung eingebracht wurde. 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 Wiederaufnahmeantrages zulässig ist. Die in der dem besagten Antrag beigelegten 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 entgegenstehe, kann für den Unabhängigen Finanzsenat nicht bindend sein und hat aus diesem Grunde die Beurteilung der gegenständlichen Rechtsfragen ausschließlich anhand der gesetzlichen Bestimmungen zu erfolgen.

Damit, dass die Wiederaufnahme auch dann zu bewilligen sei, wenn die Bemessungsverjährung der Erlassung eines neuerlichen Änderungsbescheides entgegenstehe, wird 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.

Die Zulässigkeit des in Rede stehenden Wiederaufnahmeantrages ist nämlich nach der Bestimmung des § 304 lit a und b BAO zu prüfen, wonach nach Eintritt der Verjährung eine Wiederaufnahme des Verfahrens ausgeschlossen ist, 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 zu Grunde liegt.

Die in der Bestimmung des § 209 Abs. 3 BAO normierte absolute Verjährungsfrist begrenzt auch die Frist des § 304 lit a BAO (vgl. Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 304 Tz 5). Dies bedeutet für den konkreten Fall, dass die absolute Verjährung des Rechts auf Festsetzung der Einkommensteuer für das Jahr 1989 mit dem 31. Dezember 1999 eingetreten ist und der in Rede stehende Wiederaufnahmeantrag nicht davor eingebracht wurde. Aus diesem Grund ist die Wiederaufnahme des Verfahrens auf Basis des gegenständlichen Antrages gemäß § 304 lit a BAO nicht zulässig.

Bei der Fünfjahresfrist des § 304 lit b BAO ist unter Rechtskraft die formelle Rechtskraft zu verstehen (Ritz, ÖStZ 1995, 120; Ellinger u.a BAO<sup>3</sup>, § 304 Anm. 5).

Die formelle Rechtskraft des an den Bw. im Jahre 2000 ergangenen Einkommensteuerbescheides 1989 ist bereits im Jahre 2000 eingetreten.

Daraus ergibt sich, dass die in § 304 lit b BAO normierte Fünfjahrsfrist bereits mit Ablauf des Jahres 2005 endete und somit der im Berufungsfall am 4. Juli 2008 gestellte Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens nicht innerhalb der genannten Fünfjahresfrist eingebracht wurde.

Aus all diesen Gründen hat das Finanzamt zu Recht den gegenständlichen Antrag auf Wiederaufnahme wegen Eintritts der Verjährung zurückgewiesen.

Da im Berufungsfall nach vorstehenden Ausführungen eine Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens 1989 gemäß § 304 BAO ausgeschlossen ist, war auf die rechtliche Zulässigkeit des vorgebrachten Wiederaufnahmegrundes nicht mehr einzugehen. Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 29. September 2009