



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Berufungswerbers, vom 22. September 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes vom 3. September 2008 betreffend des Antrages auf Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß [§ 303 Abs. 1 BAO](#) für die Einkommensteuer 1989 vom 30. Juli 2008 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber stellte am 30. Juli 2008 mit den beiden in einem übermittelten Schreiben datiert vom 22. (Antrag) und 29. Juli 2008 (Ergänzung) den Antrag des Verfahrens für die Einkommensteuer 1989 und zwar für den gemäß [§ 295 BAO](#) (Bundesabgabenordnung, BGBl. Nr. 194/1961) abgeänderten Bescheid vom 24. April 1997 gemäß [§ 303 Abs. 1 lit. b BAO](#) wiederaufzunehmen.

Dazu führte der Berufungswerber aus, dass mit Bescheid vom 7. Mai 2008, eingelangt am 14. Mai 2008, festgestellt worden sei, dass der dem Einkommensteuerbescheid 1989 vom 24. April zugrunde liegende Bescheid gemäß [§ 188 BAO](#) vom 10. Februar 1997 mangels gültigem Bescheidadressaten der Bescheidcharakter gefehlt habe und dieser daher keine normative Kraft entfalten habe können. Die Qualifikation des Grundlagenbescheides als Nichtbescheid sei im Einkommensteuerverfahren des Berufungswerbers eine neu hervorgekommene Tatsache im Sinne des [§ 303 Abs. 1 lit. b BAO](#) und als tauglicher

Wiederaufnahmegrund 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 Berufungswerber treffe kein grobes Verschulden am Nichtgeltendmachen dieses Umstandes. Die Wiederaufnahme des rechtskräftigen Verfahrens würde zu einem abgeänderten Einkommensbescheid 1989 führen. Mit Grundlagenbescheid für das Jahr 1989 vom 28. März 1991 seien für den Berufungswerber anteilige Einkünfte aus Gewerbebetrieb einheitlich festgestellt und ihm zugewiesen worden. Im Jahr 1993 habe eine den Zeitraum 1989 bis 1991 umfassende Betriebsprüfung stattgefunden, in dessen Folge das Finanzamt am 10. Februar 1997 (eingelangt am 19. März 1997) einen Bescheid gemäß [§ 188 BAO](#) an die "A und Mitgesellschafter" verfasst habe, wobei hinsichtlich des Jahres 1989 eine abweichende Feststellung gegenüber dem Grundlagenbescheid vom 28. März 1991 getroffen worden sei. Gegen diesen Bescheid vom 10. Februar 1997 sei zeitgerecht Berufung erhoben worden. Der Grundlagenbescheid vom 10. Februar 1997 sei mit Berufungsentscheidung vom 28. Oktober 2002 bestätigt und die Berufung als unbegründet abgewiesen worden. Gegen diese Erledigung der Finanzlandesdirektion vom 28. Oktober 2002 sei am 12. Dezember 2002 eine Beschwerde beim Verwaltungsgerichtshof eingebracht worden. Dieser habe mit Beschluss vom 27. Februar 2008 (eingelangt am 13. März 2008) die Beschwerde zurückgewiesen. Mit dem Bescheid datiert vom 7. Mai 2008 sei dann die Berufung vom 17. April 1997 mit dem Hinweis als unzulässig zurückgewiesen worden, dass der Grundlagenbescheid 1989 vom 10. Februar 1997 keinen gültigen Bescheidadressaten aufgewiesen habe.

Beim Berufungswerber sei sein ursprünglicher Einkommensteuerbescheid 1989 in Folge des oben beschriebenen Nichtbescheides mit einem gemäß [§ 295 BAO](#) vom 24. April 1997 ersetzt worden. Aus dem Nichtanerkennen der (ursprünglichen) Ergebniszuteilung für das Jahr 1989 der atypisch stillen Beteiligung auf Ebene des abgeleiteten Bescheides hätte sich eine Einkommensteuernachzahlung ergeben. Die vorgenommene Abänderung des Einkommensteuerbescheides 1989 nach [§ 295 BAO](#) sei auf Basis eines Nichtbescheides erfolgt und habe daher nicht den gesetzlichen Bestimmungen entsprochen. Der Berufungswerber habe an einer Wiederaufnahme nach [§ 303 BAO](#) ein rechtliches Interesse, da das Ändern eines abgeleiteten Bescheides nach [§ 295 BAO](#) nur dann zulässig sei, wenn der betreffende Bescheid von einem Grundlagenbescheid abgeleitet sei. Unbestritten sei, dass sowohl der Bescheid vom 10. Februar 1997 als auch der Bescheid vom 28. Oktober 2002 für das Streitjahr 1989 ins Leere gegangen seien. Damit habe jedoch für Abänderung ein tauglicher Feststellungsbescheid gefehlt. Da der abgeleitete Einkommensteuerbescheid vom 24. April 1997 rechtswidrig erlassen sei und auch ein nachträglich rechtswirksam erlassener

Grundlagenbescheid diesen Mangel nicht heilen würde, sei dem Wiederaufnahmeantrag stattzugeben. Diese Neuerlassung sei auch dann zwingend, wenn zu diesem Zeitpunkt bereits ein rechtswirksam erlassener Grundlagenbescheid vorliege. Verfahrensrechtlich berechtige dieser neue Grundlagenbescheid nämlich nur zur Abänderung des aufgrund der Wiederaufnahme neu erlassenen Bescheides. Die beantragte Wiederaufnahme ermögliche es, die rechtswidrige Abänderung gemäß § 295 BAO zu korrigieren. Der Berufungswerber weise darauf hin, dass abgeleitete Abgabenbescheide im Gegensatz zu Feststellungsbescheiden der Verjährung unterliegen würden und damit dem Rechtsunterworfenen grundsätzlich ein Rechtsverlust drohe. Die beantragte Wiederaufnahme des Verfahrens ermögliche es dem Berufungswerber seine Ansprüche innerhalb der Verjährung geltend zu machen.

Der Berufungswerber ersuchte darüber hinaus im wiederaufgenommenen Verfahren für die Einkommensteuer 1989 den Einkommensteuerbescheid aufgrund der rückgängig gemachten Änderungen im Feststellungsbescheid insoweit abzuändern, dass es zu einer Einkommensteuergutschrift von € 12.485,19 komme.

Mit Bescheid datiert vom 3. September 2008 wurde der Antrag des Berufungswerbers, das Verfahren für die Einkommensteuer 1989 wiederaufzunehmen, zurückgewiesen und dies damit begründet, dass gemäß § 303 Abs.2 BAO innerhalb einer Frist von drei Monaten nach Kenntniserlangung „*unter anderem*“ von Tatsachen ein Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens gestellt werden könne. Im Antrag des Berufungswerbers auf Wiederaufnahme des Verfahrens für die Einkommensteuer 1989 werde auf den Zeitpunkt abgestellt, an welchem das für das Erlassen des Grundlagenbescheides zuständige Finanzamt mit die Berufung im Feststellungsverfahren 1989 zurückgewiesen habe. Nach Ansicht des Finanzamtes des Berufungswerbers habe der Berufungswerber Kenntnis über die Tatsache, dass der Feststellungsbescheid 1989 als "Nichtbescheid" zu qualifizieren sei, schon mit der Zustellung des Beschlusses des Verwaltungsgerichtshofes ab dem 13. März 2008 erlangt. Nach den allgemeinen Rechtsgrundsätzen gelte dieser Beschluss mit der Zustellung an die damalige Beschwerdeführerin auch an die jeweiligen Beteiligten als zugestellt. Der Antrag auf Wiederaufnahme sei allerdings aktenkundig geraume Zeit später gestellt worden. Sollten innerhalb der Informationskette zwischen dem Steuersubjekt der atypischen Gesellschaft und ihren Beteiligten irgendwelche "*Informationsunzukömmlichkeiten*" passiert sein, so wären diese vom letztverantwortlichen Einkommensteuerpflichtigen zu tragen. Dem Datum des Zurückweisungsbescheides der Berufung gegen den Wiederaufnahmebescheid nach der Betriebsprüfung im Feststellungsverfahren der Mitgesellschafter könne im Wiederaufnahmeverfahren nicht die vom Antragsteller gewünschte Bedeutung zukommen, weil dieser Bescheid lediglich die Funktion gehabte habe, das Berufungsverfahren betreffend der Feststellung von Einkünften abzuschließen.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die gegenständliche Berufung vom 22. September 2008, welche auch einen Antrag enthält, einen abgeleiteten Bescheid gemäß [§ 295 BAO](#) zu erlassen. Darin bringt der Berufungswerber vor, dass mit Bescheid vom 3. September 2008 der Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens für die Einkommensteuer 1989 mit der Begründung zurückgewiesen worden sei, dass dieser Antrag nicht rechtzeitig eingebracht worden sei, da hinsichtlich des Einkommensteuerbescheides 1989 bereits Verjährung eingetreten sei. Dies sei unrichtig. Der Berufungswerber habe sich im Jahr 1989 an der AA, Rechtsnachfolger der AB, beteiligt. Hinsichtlich der Einkünfte 1989 sei am 4. September 1990 eine Abgabenerklärung für die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte abgegeben worden. Mit Bescheid vom 28. März 1991 sei die Mitunternehmerschaft erklärungsgemäß veranlagt worden. Im Jahr 1997 sei das Verfahren hinsichtlich der Einkünfte 1989 wiederaufgenommen und am 10. Februar 1997 ein neuer einheitlicher und gesonderter Feststellungsbescheid erlassen worden. Die dagegen gerichtete Berufung sei mit Bescheid vom 28. Oktober 2002 von der Finanzlandesdirektion abgewiesen worden. Die zugehörige Verwaltungsgerichtshofbeschwerde sei mit Entscheidung vom 27. Februar zurückgewiesen worden, da es sich bei der Berufungsentscheidung der Finanzlandesdirektion um einen nichtigen Bescheid gehandelt habe. Dementsprechend sei auch die Berufung gegen den einheitlichen und gesonderten Feststellungsbescheid 1989 vom 17. April 1997 mit Bescheid vom 7. Mai 2008 zurückgewiesen worden. Es sei keine Verjährung im Einkommensteuerverfahren 1989 eingetreten, da die einheitliche und gesonderte Feststellungserklärung 1989 nie bescheidmäßig erledigt worden sei. Der Grund für die nichtigen Feststellungsbescheide seien Fehler in der Adressierung gewesen. Insbesondere seien im einheitlichen und gesonderten Feststellungsbescheid 1989 bereits verstorbene Personen angeführt gewesen. Es sei zu beachten, dass auch in dem Feststellungsbescheid 1989 vom 28. März 1991 bereits (damals) verstorbene Personen angeführt gewesen seien, so zum Beispiel Herr B, verstorben am Mai 1990, Herr C, verstorben Mai 1990, Herr D, verstorben August 1990 und Herr E, verstorben November 1990. Daher sei auch der Bescheid vom 28. März 1991 als Nichtbescheid zu qualifizieren. Es zwar am 4. September 1990 für die Beteiligung des Berufungswerbers eine Abgabenerklärung für die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte abgegeben worden, diese Erklärung aber bisher nicht mit Bescheid veranlagt worden. Für das Jahr 1989 könne daher keine Verjährung eingetreten sein, weil entsprechend [§ 209a Abs. 2 BAO](#) die Einkommensteuerveranlagung des Berufungswerbers mittelbar von der Erledigung der abgegebenen Abgabenerklärung für die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte abhänge. Außerdem sei keine Verjährung eingetreten, da die Einkommensteuerveranlagung 1989 des Berufungswerbers von einem Rechtsmittelverfahren abhängig sei. Denn selbst, wenn man den ursprünglichen

Feststellungsbescheid vom 28. März 1991 als rechtsgültigen Bescheid qualifizieren würde, könnte das Verfahren für die Einkommensteuer 1989 keine Verjährung eingetreten sein. Die Abgabenbehörde müsste dann aufgrund der Zurückweisungsbescheide gemäß [§ 295 BAO](#) einen neuen abgeleiteten Bescheid erlassen, „da sie ja den abgeleiteten Bescheid rechtswidrig aufgrund eines Nichtbescheides neu erlassen“ habe. „Als zwingendes Ergebnis des Rechtsmittelverfahrens gegen die nichtigen Bescheide, wären somit neue abgeleitete Bescheide zu erlassen.“ Da der Einkommensteuerbescheid 1989 somit indirekt von der Erledigung einer Berufung abhängig gewesen sei, könne auch deswegen entsprechend [§ 209a BAO](#) keine Verjährung eingetreten sein. Jede andere Auslegung der §§ 295 beziehungsweise § 209 a BAO wäre denkunmöglich. Es könne nicht sein, dass aufgrund von Fehlern, welche die Finanzverwaltung zu vertreten habe (das Erlassen von Nichtbescheiden), auf welche die Steuerpflichtigen im Rahmen des Berufungsverfahrens sogar aufmerksam gemacht hätten und aufgrund des langen Rechtsmittelverfahrens, Verjährung zu Lasten des Berufungswerbers eintrete. Aus diesem Grund beantrage der Berufungswerber, einen abgeleiteten Bescheid zu erlassen, der den Rechtszustand wiederherstellt, der vor dem Erlassen des rechtswidrigen abgeleiteten (weil von einem nichtigen Bescheid abgeleitet) Bescheides bestanden habe.

Über die Berufung wurde erwogen:

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 des Jahres 1989 ist mit Ablauf des Jahres 1999 die 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.

Zum Hinweis des Berufungswerbers, dass nach Maßgabe des [§ 209a Abs. 2 BAO](#) die Verjährung nicht eingetreten sei, ist Folgendes zu bemerken:

[§ 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 unterliegt der Berufungswerber insoweit einem Irrtum, als er davon ausgeht, dass die Verjährung noch nicht eingetreten sein kann.

Für den gegenständlichen Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens für die Einkommensteuer 1989 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 Wiederaufnahmsantrages zulässig sein muss.

Die in einer 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 entgegensteht, kann für den Unabhängigen Finanzsenat nicht bindend sein. Nach § 6 Abs. 1 des Bundesgesetzes über den unabhängigen Finanzsenat ([UFSG](#)) besteht keine Bindung an Weisungen der Mitglieder des unabhängigen Finanzsenates bei Besorgung der ihnen nach den Abgabenvorschriften (§ 3 Abs. 3 BAO) zukommenden Aufgaben. Aus diesem Grunde hat die Beurteilung der gegenständlichen Rechtsfragen anhand der gesetzlichen Bestimmungen zu erfolgen.

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 (beziehungsweise ab 2005: verlängerbar) und hemmbar. Die absolute Verjährungsfrist ([§ 209 Abs. 3 BAO](#)) begrenzt auch die Frist des [§ 304 lit. a BAO](#) (vergleiche Ritz, BAO⁴, § 304 Tz. 5 unter Hinweis auf Ellinger ua., BAO³, § 209 Anm. 20 und § 304 Anm. 2).

Für den gegenständlichen Wiederaufnahmsantrag vom 30. Juli 2008 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 Antrages vom 30. Juli 2008 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 wurde nicht bestritten, dass die formelle Rechtskraft des Einkommensteuerbescheides für 1989 vom 24. April 1997 bereits im Jahr 1997 eingetreten ist. Daraus ergibt sich, dass der nunmehr am 30. Juli 2008 eingebrachte Wiederaufnahmsantrag nicht innerhalb der Fünfjahresfrist des [§ 304 lit. b BAO](#) eingebracht wurde. Damit ist dem Finanzamt zuzustimmen, wenn aus diesem Grund der gegenständliche Wiederaufnahmsantrag zurückgewiesen wurde.

Linz, am 30. November 2011