



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des DJ, vertreten durch Hammerschmied, Hohenegger & Partner Wirtschaftsprüfungs Ges.m.b.H., 1030 Wien, Am Heumarkt 13, vom 3. November 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg, vertreten durch Mag. Kovacs, vom 14. Oktober 2008 betreffend Zurückweisung eines Antrages auf Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 1989 sowie vom 9. Februar 2009 betreffend Abweisung eines Antrages auf Erlassung eines abgeleiteten Einkommensteuerbescheides gemäß § 295 BAO für 1989 entschieden:

Die Berufung gegen den Zurückweisungsbescheid vom 14. Oktober 2008 wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Der Bescheid vom 9. Februar 2009, mit welchem der Antrag auf Erlassung eines abgeleiteten Einkommensteuerbescheides gemäß § 295 BAO für 1989 abgewiesen wurde, wird abgeändert.

Der Antrag auf Erlassung eines gemäß § 295 BAO abgeleiteten Bescheides betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1989 wird zurückgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Anbringen vom 12. August 2008 beantragte der Berufungswerber die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO betreffend des gemäß § 295 BAO abgeänderten Einkommensteuerbescheides 1989 vom 22. August 1997. Begründend führte er aus, dass mit

Bescheid vom 7. Mai 2008, eingelangt am 14. Mai 2008, festgestellt worden wäre, dass der dem oben genannten Einkommensteuerbescheid 1989 zugrunde liegende Bescheid gemäß § 188 BAO vom 10. Februar 1997 mangels gültigem Bescheidadressaten der Bescheidcharakter fehle, dieser somit keine normative Kraft entfalten könnte und es sich dabei um einen Nichtbescheid handle. Die Qualifizierung des Grundlagenbescheides als Nichtbescheid stelle eine neu hervorgekommene Tatsache im Sinn des § 303 Abs. 1 lit. b BAO dar und wäre als tauglicher Wiederaufnahmegrund zu qualifizieren. Wenn selbst der bescheiderlassenden Behörde die Tatsache nicht bekannt gewesen wäre, dass der Grundlagenbescheid nicht über Bescheidcharakter verfügte, so könne diese Tatsache im Verhältnis zum Rechtsunterworfenen nur als „neu hervorgekommen“ gelten. Den Wiederaufnahmewerber treffe kein grobes Verschulden an der Nichtgeltendmachung dieses Umstandes. Im Übrigen würde diese Rechtsansicht durch die Erledigung des Bundesministeriums für Finanzen vom 28. Oktober 2005 lt. beiliegender Kopie geteilt. Weiters wies der Bw. darauf hin, dass die Wiederaufnahme des rechtskräftigen Verfahrens zu einem abgeänderten Einkommensbescheid 1989 führen würde.

Hinsichtlich des Sachverhaltes führte der Bw. aus, dass mit Grundlagenbescheid für das Jahr 1989, datiert mit 24. Mai 1991, die anteiligen Einkünfte aus Gewerbebetrieb des Bw. einheitlich festgestellt und ihm zugewiesen worden wären. Im Jahr 1993 hätte eine den Zeitraum 1989 bis 1991 betreffende Betriebsprüfung begonnen, die bis 18. Juni 1996 angedauert hätte. Das Finanzamt hätte am 10. Februar 1997 einen Bescheid, der bei dem Bw. am 19. März 1997 eingelangt wäre, gemäß § 188 BAO an die K erlassen, wobei hinsichtlich des Jahres 1989 eine abweichende Feststellung gegenüber dem Grundlagenbescheid vom 24. Mai 1991 getroffen worden wäre. Der Feststellungsbescheid vom 10. Februar 1997 wäre zeitgerecht mit Berufung bekämpft worden, mit Berufungsentscheidung vom 28. Oktober 2002 wäre der Grundlagenbescheid vom 10. Februar 1997 bestätigt und die Berufung als unbegründet abgewiesen worden. Dagegen wäre Beschwerde beim Verwaltungsgerichtshof am 12. Dezember 2002 eingebracht worden, die mit Beschluss vom 27. Februar 2008, eingelangt am 13. März 2008, zurückgewiesen worden wäre. Daraufhin hätte die Finanzverwaltung zur St.Nr. XXX einen Zurückweisungsbescheid zur Berufung vom 17. April 1997 erlassen. Der vorliegende Zurückweisungsbescheid des Finanzamtes für den 6., 7. und 15. Bezirk würde den Grundlagenbescheid 1989 vom 10. Februar 1997 mangels gültigem Bescheidadressaten zu einem Nichtbescheid erklären und die Berufung als unzulässig zurückweisen. Aufgrund dieses Nichtbescheides würde der ursprüngliche Einkommensteuerbescheid 1989 gemäß § 295 BAO durch den vorliegenden Einkommensteuerbescheid 1989 vom 10. Februar 1997 ersetzt. Aus der Nichtanerkennung der Ergebniszueweisung für das Jahr 1989 der atypisch stillen Beteiligung auf Ebene des

abgeleiteten Bescheides würde eine Einkommensteuernachzahlung resultieren. Die vorgenommene Abänderung des Einkommensteuerbescheides 1989 gemäß § 295 BAO würde auf Basis eines Nichtbescheides erfolgen und damit nicht den gesetzlichen Bestimmungen entsprechen.

An einer Wiederaufnahme gemäß § 303 BAO würde ein rechtliches Interesse durch den Berufungswerber bestehen, da die Abänderung eines abgeleiteten Bescheides gemäß § 295 BAO nur dann zulässig wäre, wenn der betreffende Bescheid von einem Grundlagenbescheid abzuleiten wäre. Unbestritten wäre nunmehr, dass sowohl der von der Abgabenbehörde ausgefertigte Bescheid vom 10. Februar 1997 als auch der Bescheid vom 28. Oktober 2002 für das Streitjahr 1989 ins Leere gegangen wäre. Damit hätte jedoch der Abänderung ein tauglicher Feststellungsbescheid gefehlt. Da der abgeleitete Einkommensteuerbescheid vom 22. April 1997 rechtswidrig erlassen worden wäre und auch ein nachträglich rechtswirksam erlassener Grundlagenbescheid diesen Mangel nicht heilen würde, wäre dem Wiederaufnahmsantrag stattzugeben. Da der Rechtszustand herzustellen wäre, der ohne Abänderung gemäß § 295 BAO vorgelegen wäre, wäre der Einkommensteuerbescheid in der Fassung des ursprünglichen Einkommensteuerbescheides vom 12. Juli 1993 zu erlassen. Diese Neuerlassung wäre auch dann zwingend, wenn zu diesem Zeitpunkt bereits ein rechtswirksam erlassener Grundlagenbescheid vorlage, der im Ergebnis dem abgeänderten Einkommensteuerbescheid vom 22. April 1997 entspräche. Verfahrensrechtlich würde dieser neue Grundlagenbescheid nämlich nur zur Abänderung des aufgrund der Wiederaufnahme neu erlassenen Bescheides berechtigen. Die beantragte Wiederaufnahme würde ermöglichen, diese rechtswidrige Abänderung gemäß § 295 BAO zu korrigieren.

Hinsichtlich der Verjährung führte der Bw. aus, dass abgeleitete Abgabenbescheide der Verjährung unterliegen würden und damit dem Rechtsunterworfenen grundsätzlich ein Rechtsverlust drohe. Die beantragte Wiederaufnahme würde dem Steuerpflichtigen ermöglichen, seine Ansprüche innerhalb der Verjährung geltend zu machen. Der Bw. beantragte die Wiederaufnahme des Verfahrens.

In der als Beilage übermittelten Kopie eines Schreibens des Bundesministeriums für Finanzen GZ. BMF-010103/0042-VI/2005 wurde u.a. die Rechtsansicht geäußert, dass der Umstand, dass kein Grundlagenbescheid erlassen wurde, im "abgeleiteten" Verfahren eine neu hervorgekommene Tatsache iSd § 303 BAO darstellen würde.

Das Finanzamt wies mit Bescheid vom 14. Oktober 2008 den Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO zurück und begründete dies zunächst mit dem Gesetzestext des § 303 Abs. 1 BAO. Weiters verwies es auf die von dem Bw. zitierte Rechtsansicht des BMF (GZ. BMF-010103/0042-VI/2005), dass das Vorliegen eines Nichtbescheides eine neu

hervorgekommene Tatsache sei. Begründend wurden weiters § 209 Abs. 3 BAO angeführt, demnach das Recht auf Festsetzung einer Abgabe spätestens 10 Jahre nach Entstehung des Abgabenanspruches verjähre und § 304 lit. b BAO zitiert, demnach eine Wiederaufnahme des Verfahrens ausgeschlossen ist, sofern ihr nicht ein innerhalb des Zeitraumes, bis zu dessen Ablauf die Wiederaufnahme von Amts wegen unter der Annahme einer Verjährungsfrist von sieben Jahren zulässig wäre oder 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 läge. Das Finanzamt stellte fest, dass die zitierte Rechtsansicht des BMF darauf nicht eingehen würde. Da betreffend das Jahr 1989 bereits absolute Verjährung eingetreten wäre und der das Einkommensteuerverfahren 1989 abschließende Bescheid am 22. April 1997 ergangen wäre (also außerhalb von fünf Jahren), wäre der Antrag zurückzuweisen gewesen. Dieser Bescheid wurde von dem Bw. am 10. Oktober 2008 übernommen.

Mit Schreiben vom 3. November 2008 er hob der Bw. das Rechtsmittel der Berufung gegen den Zurückweisungsbescheid vom 14. Oktober 2008 und begründete dies nach Schilderung des bisherigen Verfahrens mit dem Umstand, dass Grund für die nichtigen Bescheide Fehler in der Adressierung gewesen wären, insbesondere wären in dem einheitlich und gesonderten Feststellungsbescheid bereits verstorbene Personen angeführt worden. Diesbezüglich wäre zu beachten, dass auch in dem Bescheid vom 24. Mai 1991 bereits verstorbene Personen angeführt worden wären und führte hiezu als Beispiele 4 Personen mit Sterbedatum an. Der Bw. vertrat die Meinung, dass aufgrund der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes auch der Bescheid vom 24. Mai 1991 als Nichtbescheid zu qualifizieren wäre. Als Ergebnis der Beispiele wäre ersichtlich, dass mit Erklärung vom 27. September 1990 für die Beteiligung des Berufungswerbers eine einheitliche und gesonderte Feststellungserklärung abgegeben, aber bis zum heutigen Tage diese Erklärung nicht bescheidmäßig veranlagt worden wäre. Somit könne hinsichtlich des Jahres 1989 keine Verjährung eingetreten sein, weil gemäß § 209a Abs. 2 BAO die Einkommensteuerveranlagung des Berufungswerbers mittelbar von der Erledigung der abgegebenen einheitlichen und gesonderten Feststellungserklärung abhängen würde.

Weiters vertrat der Bw. die Meinung, dass selbst dann, wenn man den Bescheid vom 24. Mai 1991 nicht als nichtigen Bescheid qualifizieren würde, hinsichtlich des Einkommensteuerbescheides 1989 keine Verjährung eingetreten sein könne, da dann die Behörde aufgrund der Zurückweisungsbescheide gemäß § 295 BAO einen neuen abgeleiteten Bescheid erlassen müsste, da sie den abgeleiteten Bescheid rechtswidrig aufgrund eines Nichtbescheides neu erlassen hätte. Als zwingendes Ergebnis des Rechtsmittelverfahrens gegen die nichtigen Bescheide wären somit neue abgeleitete Bescheide zu erlassen. Auch aus

diesem Grunde könne gemäß § 209a BAO keine Verjährung eingetreten sein, da der Einkommensteuerbescheid 1989 des Berufungswerbers somit indirekt von der Erledigung der Berufung abhängig wäre. Jede andere Auslegung der §§ 295 bzw. 209a BAO wäre denkunmöglich, denn es könne nicht sein, dass aufgrund von Fehlern, die die Finanzverwaltung zu vertreten hätte (nämlich die Erlassung von Nichtbescheiden) und auf die Steuerpflichtige im Rahmen des Berufungsverfahrens sogar aufmerksam gemacht hätten, aufgrund des langen Rechtsmittelverfahrens Verjährung zu Lasten des Steuerpflichtigen eingetreten wäre. Aus diesem Grund beantragte der Bw. ausdrücklich, einen abgeleiteten Bescheid gemäß § 295 BAO zu erlassen, der den Rechtszustand wiederherstellen sollte, der vor Erlassung des rechtswidrigen abgeleiteten (weil von einem nichtigen Bescheid abgeleitet) Bescheid bestanden hätte.

Mit weiterem Bescheid des Finanzamtes vom 9. Februar 2009 wurde der Antrag des Berufungswerbers betreffend Erlassung eines abgeleiteten Bescheides gemäß § 295 BAO abgewiesen und wurde dies zunächst mit § 295 Abs. 1 BAO begründet, demnach ein Bescheid, der von einem Feststellungsbescheid abzuleiten wäre, ohne Rücksicht darauf, ob die Rechtskraft eingetreten wäre, im Fall der nachträglichen Abänderung, Aufhebung oder Erlassung des Feststellungsbescheides vom Amts wegen durch einen neuen Bescheid zu ersetzen oder, wenn die Voraussetzungen für die Erlassung des abgeleiteten Bescheides nicht mehr vorlägen, aufzuheben wäre. Voraussetzung für die Erlassung eines abgeleiteten Bescheides wäre somit die Abänderung, Aufhebung oder Erlassung eines Feststellungsbescheides. Ein diesbezüglicher Sachverhalt läge jedoch nicht vor. Die Zurückweisung einer Berufung gegen einen Feststellungsbescheid wegen dessen Unwirksamkeit wäre der Abänderung, Aufhebung oder Erlassung eines Feststellungsbescheides nicht gleichzuhalten. Die tatbestandsmäßigen Voraussetzungen für die Erlassung eines abgeleiteten Bescheides lägen daher nicht vor und wäre der Antrag daher abzuweisen gewesen.

Dagegen brachte der Beschwerdeführer mit Schreiben vom 8. März 2009 das Rechtsmittel der Berufung ein und begründete dies mit dem Umstand, dass es nicht sein könne, dass gemäß VwGH vom 24. November 1980, ZI. 93/14/0203 der von einem Nichtbescheid abgeleitete Einkommensteuerbescheid zwar rechtswidrig ergangen sei, dieser aber dann nicht gemäß § 295 wieder aufzuheben wäre. Diese Auslegung würde dem Zweck des § 295 zuwider laufen. Denn hätte der Berufungswerber damals gegen den abgeleiteten Einkommensteuerbescheid berufen, wäre seine Berufung gemäß § 252 BAO abgewiesen worden. Auch aus dem Blickwinkel des Rechtsschutzes könne in verfassungskonformer Interpretation § 295 nur derart ausgelegt werden, dass er auch im gegenständlichen Fall anzuwenden wäre. Der Berufungswerber betonte, dass das zu diesem Thema ergangene VwGH-Erkenntnis

2006/13/0115 vom 19. Dezember 2007 in seinem Fall nicht anwendbar wäre, da noch immer kein rechtsgültiger Feststellungsbescheid für das Jahr 1989 vorliegen würde und auch noch die Aspekte der Verjährung und Aussetzungszinsen zu beachten wären, sodass eine bloße Gleichschaltung der abgeleiteten Bescheide mit den Grundlagenbescheiden in seinem Fall jedenfalls zu kurz greifen würde. Nach seiner Ansicht dürften rechtswidrige Bescheide für einen Steuerpflichtigen keine negativen materiellen Auswirkungen haben. Der Berufungswerber sah somit die Voraussetzungen des § 295 BAO für gegeben und eine amtswegige Änderung seines gegenständlichen Einkommensteuerbescheides als geboten an.

Anlass für die oben beschriebenen Verwaltungsverfahren war die Abgabe einer einheitlichen und gesonderten Feststellungserklärung der MU am Finanzamt für den 6., 7. und 15. Bezirk, das eine Mitteilung über die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte 1989 gemäß § 188 BAO dem für den Berufungswerber zuständigen Finanzamt übermittelte und in dem ein Verlust festgestellt wurde.

Der Bw. war als atypisch stiller Gesellschafter im Jahre 1989 an der M, repräsentiert durch die KA als deren Rechtsnachfolgerin, beteiligt. Im Gefolge einer bei der Mitunternehmerschaft durchgeföhrten Betriebsprüfung erging am 10. Februar 1997 ein neuer Feststellungsbescheid betreffend das Jahr 1989, der an die KM adressiert war, wobei die Mitgesellschafter laut einer beiliegenden Liste definiert waren. In dieser Liste waren auch noch andere Personen angeführt, deren Anteile im Zeitpunkt der Bescheiderlassung bereits im Erbwege oder durch Rechtsgeschäfte unter Lebenden auf ihre Rechtsnachfolger übergegangen waren. Im Anschluss daran erließ das für den Berufungswerber zuständige Finanzamt einen gemäß § 295 BAO geänderten Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1989 am 22. April 1997.

Gegen den Feststellungsbescheid vom 10. Februar 1997 wurde fristgerecht Berufung erhoben und im ergänzenden Schriftsatz vom 4. Oktober 2002 auf die Bezeichnung der Bescheidadressaten Bezug genommen. Die abweisende Berufungsentscheidung der damals zuständigen Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 28. Oktober 2002 war an die KG und weitere namentlich genannte Personen laut Aufteilungsliste als „ehemalige Mitgesellschafter“ adressiert und finden sich auch in dieser Auflistung zahlreiche Personen, deren Anteile bis zum Zeitpunkt der Erlassung der Berufungsentscheidung bereits auf ihre Rechtsnachfolger übergegangen waren. Dagegen wurde am 12. September 2002 eine unter der Zahl 2002/13/0225 protokolierte Beschwerde beim Verwaltungsgerichtshof eingebbracht. Als einer von insgesamt 976 Beschwerdeführern ist auch der Bw. angeführt. In der Beschwerde wurde – somit auch im Namen des Bw. – ausführlich begründet dargetan, dass sowohl der Feststellungsbescheid vom 10. Februar 1997 als auch die diesen bestätigende und in Beschwerde gezogene Entscheidung der

Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 28. Oktober 2002 nicht namentlich an sämtliche Mitunternehmer als Bescheidadressaten bzw. deren Rechtsnachfolger als Bescheidadressaten, sondern bloß an die (ehemaligen) Mitgesellschafter laut einer jeweils beigefügten Auflistung gerichtet wurden und darüber hinaus in den Listen nicht mehr existente Personen als Mitgesellschafter aufgeschienen sind. Aus diesem Grunde seien nach Ansicht aller 976 Beschwerdeführer diese Erledigungen sogenannte „Nicht-Bescheide“, die keine Rechtswirksamkeit hätten entfalten können.

Im Lichte dieser Umstände hat der Verwaltungsgerichtshof mit Beschluss vom 27. Februar 2008 – unter Verweis auf seinen Beschluss vom gleichen Tag zur ZI. 2002/13/0224 – zur ZI. 2002/13/0225 erkannt, dass die bezughabende Beschwerde – als gegen einen Nichtbescheid gerichtet – als unzulässig zurückzuweisen sei.

Der Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes folgend wies das belangte Finanzamt auch die Berufung vom 17. April 1997 gegen den Feststellungsbescheid vom 10. Februar 1997 mit Bescheid vom 7. Mai 2008 als unzulässig zurück. Begründend führte das Finanzamt aus, dass wegen unrichtiger Bezeichnung der Bescheidadressaten der bekämpfte Feststellungsbescheid als Nichtbescheid anzusehen sei, er keine Rechtswirksamkeit entfalten konnte und daher die Berufung dagegen nicht möglich sei.

Der dem gegenständlichen Verfahrens zugrunde liegende Wiederaufnahmsantrag trägt das Datum 12. August 2008 und langte am 13. August 2008 am für den Bw. zuständigen Finanzamt ein. Der Zurückweisungsbescheid des Finanzamtes trägt das Datum vom 14. Oktober 2008, die dagegen eingebrachte Berufung den 3. November 2008 und langte diese am Finanzamt am 4. November 2008 ein.

Der Antrag auf Erlassung eines abgeleiteten Bescheides gem. § 295 BAO trägt das Datum 3. November 2008 und langte am 4. November 18. Juli 2008 am für den Bw. zuständigen Finanzamt ein, der Bescheid, mit dem das Finanzamt diesen Antrag abwies, trägt das Datum 9. Februar 2009 und die dagegen eingebrachte Berufung vom 8. März 2009 langte am Finanzamt am 10. März 2009 ein.

Über die Berufung wurde erwogen:

Nach der Aktenlage sowie dem Vorbringen des Bw. steht für den Unabhängigen Finanzsenat folgender Sachverhalt als unstrittig fest:

Der Bw. war als atypisch stiller Gesellschafter im Jahre 1989 an der MM, repräsentiert durch die KA als deren Rechtsnachfolgerin, beteiligt. Für die Mitunternehmerschaft ist eine einheitliche und gesonderte Feststellungserklärung abgegeben worden, über die am

24. Mai 1991 erklärungsgemäß abgesprochen worden ist. Nach Wiederaufnahme dieses Verfahrens in Folge einer Betriebsprüfung ist dieser Bescheid durch den Feststellungsbescheid vom 10. Februar 1997 ersetzt worden, zu dem nun mit Bescheid vom 7. Mai 2008 des für die Mitunternehmerschaft zuständigen Finanzamtes festgestellt worden ist, dass er nichtig ist. Als Begründung ist angeführt, dass der einheitliche und gesonderte Feststellungsbescheid auch an bereits verstorbene Personen adressiert ist.

In den gegenständlichen Verfahren ist am 22. April 1997 ein gemäß § 295 Abs.1 BAO geänderter Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1989 erlassen worden. Mit Anbringen vom 12. August 2008 beantragte der Berufungswerber die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO betreffend den gemäß § 295 BAO abgeänderten Einkommensteuerbescheid sowie mit Schriftsatz vom 3. November 2008 die Erlassung eines gemäß § 295 BAO abgeleiteten Bescheides.

1. Wiederaufnahmeverfahren

Gemäß § 207 Abs. 1 BAO unterliegt das Recht, eine Abgabe festzusetzen, der Verjährung, wobei die Verjährungsfrist nach Abs. 2 leg.cit. bei der veranlagten Einkommensteuer fünf Jahre beträgt. Die Verjährung beginnt gemäß § 208 Abs. 1 lit. a BAO bei der zu veranlagenden Einkommensteuer mit Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist und entsteht der genannte Abgabenanspruch nach § 4 Abs. 2 lit. a Z. 2 BAO bei der zu veranlagenden Einkommensteuer mit Ablauf des Kalenderjahres, für das die Veranlagung vorgenommen wird, soweit ...

Nach § 209 Abs. 3 leg.cit. in der hier zur Anwendung zu bringenden Fassung BGBI. I 2004/57 (Steuerreformgesetz 2005) verjährt das Recht auf Festsetzung einer Abgabe spätestens zehn Jahre nach Entstehen des Abgabenanspruches (§ 4).

Der im Ergebnis auf eine Neufestsetzung der Einkommensteuer 1989 abzielende gegenständliche Wiederaufnahmsantrag ist daher im Lichte der gerade dargestellten und die Verjährung zum Inhalt habenden Normen auf seine Rechtzeitigkeit zu überprüfen. Im vorliegenden Fall entstand der Abgabenanspruch bezüglich der zu veranlagenden Einkommensteuer 1989 mit Ablauf des Jahres 1989. Das Recht, die Abgabe (neu) festzusetzen verjährt somit spätestens zehn Jahre danach, also mit Ablauf des Jahres 1999. 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, da doch die absolute Verjährung der Einkommensteuer 1989 selbst nach Maßgabe einer fünfzehnjährigen absoluten Verjährungsfrist mit Ablauf des Jahres 2004 eingetreten wäre.

Zum Hinweis des Bw., dass nach Maßgabe des § 209a Abs. 2 BAO die Verjährung nicht eingetreten sei, ist zunächst auf den Gesetzestext des § 209a leg.cit. zu verweisen. Gemäß § 209a Abs. 1 steht einer Abgabenfestsetzung, die in einer Berufungsentscheidung zu erfolgen hat, der Eintritt der Verjährung nichts entgegen. Gemäß § 209a Abs. 2 steht der Abgabenfestsetzung, die unmittelbar oder mittelbar von der Erledigung einer Berufung oder eines in Abgabenvorschriften vorgesehenen Antrages (§ 25) abhängt, 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, nicht entgegen. 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 Eintritts der Verjährung zulassen. Damit unterliegt der Bw. insoweit einem Irrtum als er davon ausgeht, dass die Verjährung noch nicht eingetreten sein kann.

Für den verfahrensgegenständlichen Wiederaufnahmsantrag kommt die Bestimmung des § 209a Abs. 2 BAO nicht zur Anwendung, da der Antrag selbst nicht vor Eintritt der Verjährung eingebracht wurde. Der Umstand, dass allenfalls die Abgabenfestsetzung noch aufgrund anderer noch nicht erledigter Anträge trotz Eintritt der Verjährung zulässig sein könnte, bedeutet noch nicht, dass die Abgabenfestsetzung aufgrund des gegenständlichen Wiederaufnahmsantrages zulässig sein muss. Gegenstand des Berufungsverfahrens ist lediglich die Frage der Zulässigkeit des Wiederaufnahmsantrages vom 17. Juli 2008.

Die von dem Berufungswerber angesprochene Rechtsansicht des Bundesministeriums für Finanzen, 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, da nach § 6 Abs. 1 des Bundesgesetzes über den Unabhängigen Finanzsenat (UFSG) die Mitglieder des Unabhängigen Finanzsenates bei Besorgung der ihnen nach den §§ 2, 7 und 8 zukommenden Aufgaben an keine Weisungen gebunden sind. Aus diesem Grunde hat die Beurteilung der gegenständlichen Rechtsfragen anhand der gesetzlichen Bestimmungen zu erfolgen.

Gemäß § 303 Abs. 1 und 2 BAO ist dem Antrag einer Partei auf Wiederaufnahme eines durch Bescheid abgeschlossenen Verfahrens statzugeben, 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 hiefür 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).

Nach Abs. 2 leg.cit. ist der Antrag auf Wiederaufnahme gemäß Abs. 1 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 BAO ist nach Eintritt der Verjährung eine Wiederaufnahme des Verfahrens ausgeschlossen, sofern ihr nicht ein

- a) innerhalb des Zeitraumes bis zum 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 Verfahrens abschließenden Bescheides
eingebrachter Antrag gemäß § 303 Abs. 1 BAO zugrunde liegt.

Für die Bewilligung der 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, BAO 3. Auflage, § 304 Tz. 5 unter Hinweis auf Ellinger u.A., BAO 3. Auflage, § 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 aufgrund des gegenständlichen Antrages nach § 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 3. Auflage, § 304 Anm. 5). Diese Frist ist vor allem bedeutsam, wenn die Frist des § 304 lit. a BAO im Zeitpunkt der Erstellung des Wiederaufnahmsantrages bereits abgelaufen ist (somit insbesondere für nach Ablauf der sogenannten absoluten Verjährungsfrist des § 209 Abs. 3 BAO gestellte Wiederaufnahmeanträge).

Im gegenständlichen Fall wurde nicht bestritten, dass die formelle Rechtskraft des Einkommensteuerbescheides für 1989 vom 10. Februar 1997, bereits im Jahr 1997 eingetreten ist. Daraus ergibt sich, dass der nunmehr am 12. August 2008 eingebrachte Wiederaufnahmsantrag nicht innerhalb der Fünfjahresfrist des § 304 lit. b BAO eingebracht wurde. Damit ist dem Finanzamt zuzustimmen, wenn aus diesem Grund dem gegenständlichen Wiederaufnahmsantrag nicht stattgegeben wurde.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

2. Antrag auf Erlassung eines abgeleiteten Bescheides gemäß § 295 BAO

Gemäß § 295 Abs. 1 BAO idgF ist ein Bescheid, der von einem Feststellungsbescheid abzuleiten ist, ohne Rücksicht darauf, ob die Rechtskraft eingetreten ist, im Fall der nachträglichen Abänderung, Aufhebung oder Erlassung des Feststellungsbescheides von Amts wegen durch einen neuen Bescheid zu ersetzen oder, wenn die Voraussetzungen für die Erlassung des abgeleiteten Bescheides nicht mehr vorliegen, aufzuheben. Mit der Änderung oder Aufhebung des abgeleiteten Bescheides kann gewartet werden, bis die Abänderung oder Aufhebung des Feststellungsbescheides rechtskräftig geworden ist.

Diese Bestimmung soll gewährleisten, dass abgeleitete Bescheide - hier der Einkommensteuerbescheid 1989 - dem aktuell vorliegenden Grundlagenbescheid und der materiellen Rechtslage entsprechen. Die grundsätzliche Funktion der genannten Vorschrift besteht darin, abgeleitete Bescheide mit den aktuellen Inhalten der zu Grunde liegenden Feststellungsbescheide in Einklang zu bringen (vgl. VwGH 9.7.1997, 95/13/044, 95/13/0045). Gemäß § 295 Abs. 2 BAO idgF gilt Abs. 1 sinngemäß, wenn ein Bescheid von einem Abgaben-, Mess-, Zerlegungs- oder Zuteilungsbescheid abzuleiten ist.

Gemäß Abs. 3 leg. cit. ist ein Bescheid, ohne Rücksicht darauf, ob die Rechtskraft eingetreten ist, auch ansonsten zu ändern oder aufzuheben, wenn der Spruch dieses Bescheides anders hätte lauten müssen oder dieser Bescheid nicht hätte ergehen dürfen, wäre bei seiner Erlassung ein anderer Bescheid bereits abgeändert, aufgehoben oder erlassen gewesen. Mit der Änderung oder Aufhebung des Bescheides kann gewartet werden, bis die Abänderung oder Aufhebung des anderen Bescheides oder der nachträglich erlassene andere Bescheid rechtskräftig geworden ist.

Schon aus dem Gesetzeswortlaut ergibt sich, dass es sich bei einer Änderung oder Aufhebung gemäß § 295 BAO um eine amtswegige Maßnahme handelt. § 295 BAO sieht - anders als etwa §§ 201 und 299 BAO - kein Antragsrecht zusätzlich zur Vorgangsweise von Amts wegen vor. Ein solches Antragsrecht mag auch deshalb überflüssig sein, weil § 295 BAO keinen Ermessensspielraum lässt und folglich von Amts wegen zwingend zu beachten ist (VwGH 28.3.1996, 94/16/0254).

Die Verpflichtung zur Änderung oder Aufhebung nach § 295 BAO kann mittels eines Devolutionsantrages gemäß § 311 Abs. 2 BAO - aber nicht mittels eines Antrages nach § 295 BAO - eingefordert werden (vgl. auch Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO, § 295 Anm. 12, § 311 Anm. 18).

Im gegenständlichen Fall ist es unstrittig, dass es dem Finanzamt Wien 6/7/15 bis zum 3. November 2008 - dem Zeitpunkt der Einbringung des Antrages auf Erlassung eines abgeleiteten Bescheides gemäß § 295 BAO - nicht gelungen ist, einen rechtsgültigen Grundlagenbescheid zu erzeugen.

Die oben angesprochene Verpflichtung des Finanzamtes zur Änderung des Einkommensteuerbescheides des Bw. setzt jedoch die rechtliche Existenz eines Grundlagenbescheides voraus. Wurde ein solcher nicht erlassen, ist eine Änderung gemäß § 295 BAO unzulässig (vgl. VwGH 24.11.1998, 93/14/0203).

Obwohl es unbestritten ist, dass die Bescheidänderung im Jahr 1997 aufgrund eines Nichtbescheides erfolgte, kann dieser Mangel nun nicht mehr im Wege einer weiteren Änderung gemäß § 295 BAO saniert werden. Dieser Mangel wäre vielmehr im damaligen Einkommensteuerverfahren einzuwenden gewesen und hätte in weiterer Folge zur Aufhebung des entsprechenden, abgeleiteten Bescheides führen müssen (vgl. VwGH 24.11.1998, 93/14/0203). Eine Berufung gegen den abgeleiteten Einkommensteuerbescheid wegen des Fehlens eines wirksam ergangenen Grundlagenbescheides wäre daher damals erfolgreich gewesen. Deshalb stellt die Unzulässigkeit eines Antrages auf Erlassung eines abgeleiteten Bescheides gemäß § 295 BAO auch kein denkunmögliches Interpretationsergebnis dar. Eine nunmehrige Änderung des Einkommensteuerbescheides 1989 gemäß § 295 BAO ist daher auch deshalb unzulässig, weil zwischen der Erlassung des Einkommensteuerbescheides am 22. April 1997 und dem zu beurteilenden Antrag auf Erlassung eines abgeleiteten Bescheides vom 3 November 2008 kein rechtsgültiger Grundlagenbescheid ergangen ist. Aufgrund des nicht vorgesehenen Antragsrechtes in § 295 BAO und in Ermangelung eines wirksamen Grundlagenbescheides als Basis für eine Änderung gemäß § 295 BAO ist der Antrag auf Erlassung eines abgeleiteten Bescheides (Einkommensteuerbescheides 1989) im streitgegenständlichen Fall als unzulässig zurückzuweisen.

Wien, am 17. März 2010