



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des a, vertreten durch Dr. Wolfram Simma, 6900 Bregenz, Scheffelstraße 1, vom 26. Juni 2009 gegen den Abweisungsbescheid des Finanzamtes Bregenz vom 4. Juni 2009 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 1989 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) beantragte mit Schreiben vom 17. Juli 2008 die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO bezüglich dem gemäß § 295 BAO abgeänderten Einkommensteuerbescheid 1989 vom 28. Oktober 1998.

Begründend führte der Bw. aus, dass die Qualifikation des Grundlagenbescheides als Nichtbescheid stelle eine neu hervorgekommene Tatsache im Sinn des § 303 Abs. 1 lit. b BAO dar und sei 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 Bw. treffe daher kein grobes Verschulden an der Nichtgeltendmachung dieses Umstandes. Die Wiederaufnahme des Verfahrens führe zu einem im Spruch abgeänderten Einkommensteuerbescheid 1989. Diese o.a. Rechtsansicht werde durch die Erledigung des

Bundesministeriums für Finanzen vom 28. Oktober 2005 geteilt. Mit Grundlagenbescheid vom 28. März 1991 seien für das Jahr 1989 anteilige Einkünfte aus Gewerbebetrieb einheitlich festgestellt und dem Bw. zugewiesen worden. Im Anschluss an eine im Jahr 1993 begonnene und fast drei Jahre andauernde Betriebsprüfung hinsichtlich der Jahre 1989 bis 1991 sei mit Bescheid gemäß § 188 BAO vom 10. Februar 1997 – eingelangt am 19. März 1997 – für das Jahr 1989 eine abweichende Feststellung gegenüber dem (ursprünglichen) Grundlagenbescheid vom 28. März 1991 getroffen worden. Gegen den Bescheid vom 10. Februar 1997 sei fristgerecht Berufung erhoben worden. Mit Berufungsentscheidung vom 28. Oktober 2002 sei der Grundlagenbescheid vom 10. Februar 1997 bestätigt und die Berufung als unbegründet abgewiesen worden. Die dagegen erhobene Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof sei mit Beschluss vom 27. Februar 2008 – eingelangt am 13. März 2008 – zurückgewiesen worden. Mit Bescheiddatum vom 7. Mai 2008 habe die Finanzverwaltung einen Zurückweisungsbescheid zur Berufung vom 17. April 1997 erlassen. Der nunmehrige Zurückweisungsbescheid des Finanzamtes Wien 6/7/15 erkläre den Grundlagenbescheid 1989 vom 10. Februar 1997 mangels gültigen Bescheidadressaten zu einem Nichtbescheid und weise die Berufung als unzulässig zurück. Aus der Nichtanerkennung der Ergebniszueweisung für das Jahr 1989 der atypisch stillen Beteiligung auf Ebene des abgeleiteten Bescheides würden Einkommensteuernachzahlungen resultieren. Die vorgenommene Abänderung des Einkommensteuerbescheides 1989 gemäß § 295 BAO sei somit auf Basis eines Nichtbescheides erfolgt und entspreche damit nicht den gesetzlichen Bestimmungen. Die Abänderung eines abgeleiteten Bescheides gemäß § 295 BAO sei nur dann zulässig, wenn der betreffende Bescheid von einem Grundlagenbescheid abzuleiten sei. Umstritten sei nunmehr, dass 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 sei. Damit habe jedoch ein tauglicher Feststellungsbescheid gefehlt. Da der abgeleitete Einkommensteuerbescheid vom 28. Oktober 1998 bezogen auf den Bescheid vom 4. Dezember 1997 rechtswidrig erlassen worden sei und auch ein nachträglich erlassener Grundlagenbescheid diesen Mangel nicht heile, sei dem Wiederaufnahmeantrag stattzugeben. Da der Rechtszustand herzustellen sei, der ohne Abänderung gemäß § 295 BAO vorgelegen sei, sei der Einkommensteuerbescheid 1989 in der Fassung des ursprünglichen Einkommensteuerbescheides vom 18. August 1995 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. Oktober 1998 bzw. vom 4. Dezember 1997 entsprechen würde. 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 sei darauf hinzuweisen, dass im Gegensatz zu Feststellungsbescheiden abgeleitete Abgabenbescheide der Verjährung unterliegen und damit dem Rechtsunterworfenen grundsätzlich ein Rechtsverlust drohe. Die beantragte Wiederaufnahme des Verfahrens ermögliche dem Bw. seine Ansprüche innerhalb der Verjährung geltend zu machen.

Mit Bescheid vom 4. Juni 2009 wurde der Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens vom Finanzamt abgewiesen und begründend ausgeführt, dass eine Wiederaufnahme des Verfahrens nur dann zulässig sei, wenn der Antrag rechtzeitig, d.h. innerhalb von fünf Jahren nach Rechtskraft des Einkommensteuerbescheides, eingebracht worden sei.

Dagegen erhob der Bw. fristgerecht Berufung und wendete ein, dass die Abweisung des Wiederaufnahmeantrages unter Hinweis auf Eintritt der Bemessungsverjährung zu Unrecht erfolgt sei, da über das Rechtsmittel gegen den Grundlagenbescheid 1989 erst mit dem Zurückweisungsbescheid vom 7. Mai 2008 entschieden worden sei. Nach § 209a Abs. 2 BAO stehe der Eintritt der Verjährung unter anderem dann der Abgabenfestsetzung nicht entgegen, wenn die Abgabenfestsetzung unmittelbar oder mittelbar von der Erledigung einer Berufung, die vor Verjährungsbeginn eingebrochen wurde, abhänge. Eine solche mittelbare Abhängigkeit einer Abgabenfestsetzung bestehe beispielsweise für von einem Feststellungsbescheid abgeleitete Einkommensteuerbescheide. Sie ergebe sich diesfalls aus § 295 Abs. 1 BAO (Anpassung des abgeleiteten Bescheides an die Änderung des Feststellungsbescheides durch Berufungsvorentscheidung oder Berufungsentscheidung).

Mit Berufungsvorentscheidung vom 30. Juli 2009 wies das Finanzamt die Berufung des Bw. als unbegründet ab und begründete dies damit, dass die Zulässigkeit der Wiederaufnahme des Verfahrens davon abhängig sei, ob die Verjährung hinsichtlich der Einkommensteuer für die Jahre 1989 und 1990 bereits eingetreten sei. Die veranlagte Einkommensteuer für das Jahr 1989 sei mit Ablauf des Jahres 1999, jene für das Jahr 1990 mit Ablauf des Jahres 2000 absolut verjährt. Die Regelung des § 209a Abs. 2 BAO komme im Streitfall vor allem deshalb nicht zur Anwendung, da der Wiederaufnahmeantrag nicht vor Eintritt der Verjährung eingebrochen worden sei. Entscheidend für das Schicksal des Wiederaufnahmeantrages sei folglich, dass dieser nicht vor Eintritt der absoluten Verjährung, die mit 31.12.1999 (bzw. 31.12.2000) eingetreten sei, beim Finanzamt eingereicht worden sei. Davon abgesehen sei die fünfjährige Frist des § 304 lit. b BAO in Verbindung mit der formellen Rechtskraft zu betrachten. Die formelle Rechtskraft hinsichtlich der Einkommensteuer 1989 sei im November 1998, jene für die Einkommensteuer 1990 im Jänner 1998 eingetreten. Der Antrag des Bw.

vom 28. Oktober 2008 (Anmerkung: gemeint ist wohl der 17. Juli 2008) hinsichtlich der Wiederaufnahme gegenständlicher Einkommensteuerverfahren liege jedoch außerhalb der relevanten Fünfjahresfrist. Schließlich sei eine Mitteilung von Rechtsansichten des Bundesministeriums für Finanzen nicht als Entscheidung im Einzelfall zu werten und es könne eine solche wegen der möglichen Einzelfallkonstellation nicht vorwegnehmen.

Mit Anbringen vom 21. August 2009 stellte der steuerliche Vertreter des Bw. einen Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz und brachte unter Verweis auf eine Stellungnahme des Bundesministeriums für Finanzen vom 9. September 2004 ergänzend vor, dass es Sinn und Zweck des § 209a Abs. 2 BAO sei, den Steuerpflichtigen vor Rechtsnachteilen zu schützen, die dadurch entstünden, dass die Behörde ein Anbringen nicht rechtzeitig erledige. § 209a Abs. 2 BAO diene dem aus dem rechtsstaatlichen Prinzip abgeleiteten Grundsatz, dass Rechtsschutzeinrichtungen ihrer Zweckbestimmung nach ein bestimmtes Mindestmaß an faktischer Effizienz für den Rechtsschutzwerber aufweisen müssten. Entgegen dem vom Normzweck her gesehen zu engen Wortlaut müssten die Anbringen (Anträge) nicht ausdrücklich in einer Abgabenvorschrift vorgesehen sein; § 209a Abs. 2 BAO gelte beispielsweise auch für auf Änderungen gemäß § 295 BAO gerichtete Anbringen. Daher seien Anträge iSd § 209a BAO nicht nur formal im Gesetz als Anträge bezeichnete Eingaben, sondern ausnahmsweise auch Pflichteingaben, wie etwa Einkommensteuererklärungen, wenn die Veranlagung zu einer Gutschrift führen würde.

Der Vorlageantrag des Bw. vom *21. August 2009* an die Abgabenbehörde zweiter Instanz wurde dem Unabhängigen Finanzsenat schließlich mit Vorlagebericht des Finanzamtes Bregenz vom *9. Juli 2012* zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Vorab ist anzumerken, dass der Bw. gemäß seinem Wiederaufnahmeantrag und seinem ergänzenden Vorbringen ausschließlich die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 1989 begeht und nicht wie vom Finanzamt offenbar versehentlich angenommen auch die Wiederaufnahme des Verfahrens bezüglich Einkommensteuer 1990. Gegenstand der hier zu prüfenden Rechtsfrage ist somit nur die Zulässigkeit des Wiederaufnahmeantrages hinsichtlich der Einkommensteuer 1989.

Unstrittig ist, dass der Einkommensteuerbescheid 1989 vom 28. Oktober 1998 im November 1998 in formelle Rechtskraft erwuchs und seither (abgesehen vom streitgegenständlichen

Antrag) vom Bw. keine Anträge auf Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Einkommensteuer für das Jahr 1989 gestellt wurden.

Zunächst ist darauf zu verweisen, dass Verjährungsbestimmungen Normen des Verfahrensrechts sind; daher bedeutet eine Änderung solcher Bestimmungen, dass ab ihrem In-Kraft-Treten grundsätzlich die neue Rechtslage auch dann anzuwenden ist, wenn die betreffenden Abgabenansprüche (§ 4 BAO) vor dem In-Kraft-Treten entstanden sind (vgl. Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO³, § 209 Anm 31; VwGH 22.09.1989, 87/17/0271).

Gemäß § 304 BAO ist nach Eintritt der Verjährung eine Wiederaufnahme des Verfahrens ausgeschlossen, sofern ihr nicht ein innerhalb des Zeitraumes, bis zu dessen Ablauf die Wiederaufnahme von Amts wegen unter der Annahme einer Verjährungsfrist (§§ 207 bis 209 Abs. 2 leg.cit.) von sieben Jahren zulässig wäre, oder ein vor dem Ablauf einer Frist von fünf Jahren nach Eintritt der Rechtskraft des das Verfahren abschließenden Bescheides eingebrochener Antrag gemäß § 303 Abs. 1 BAO zugrunde liegt.

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, BAO⁴, § 304 Tz 5 mwN; Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO³, § 304 Anm 2).

Die Frist des § 304 lit. b BAO ist vor allem von Bedeutung bei Wiederaufnahme trotz Ablauf der sogenannten absoluten Verjährungsfrist des § 209 Abs. 3 BAO; sie ist durch keine Verjährungsfrist begrenzt. Unter Rechtskraft im Sinne des § 304 lit. b BAO ist die formelle Rechtskraft zu verstehen (vgl. Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO³, § 304 Anm 5 und 6; Ritz, ÖStZ 1995, 120). Ein Bescheid ist formell rechtskräftig, wenn er durch ordentliche Rechtsmittel nicht oder nicht mehr anfechtbar ist.

Nach § 209 Abs. 3 BAO verjährt das Recht auf Festsetzung einer Abgabe spätestens zehn Jahre nach Entstehung des Abgabenanspruchs (§ 4 BAO). Der Abgabenanspruch der veranlagten Einkommensteuer entsteht grundsätzlich mit Ablauf des Kalenderjahres, für das die Veranlagung vorgenommen wird, soweit nicht der Abgabenanspruch nach § 4 Abs. 2 lit. a Z 1 BAO (Einkommensteuervorauszahlungen) schon früher entstanden ist.

Gemäß § 209a Abs. 1 BAO steht einer Abgabenfestsetzung, die in einer Berufung zu erfolgen hat, der Eintritt der Verjährung nicht entgegen.

Nach § 209a Abs. 2 BAO steht der Abgabenfestsetzung, wenn diese unmittelbar oder mittelbar von der Erledigung einer Berufung oder eines in Abgabenvorschriften vorgesehenen Antrages (§ 85 leg.cit.) abhängt, der Eintritt der Verjährung unter anderem nicht entgegen,

wenn die Berufung oder der Antrag vor diesem Zeitpunkt oder wenn ein Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens rechtzeitig im Sinn des § 304 BAO eingebracht wurde.

Für den hier strittigen Wiederaufnahmeantrag kommt § 209a Abs. 2 BAO demnach nur dann zur Anwendung, wenn dieser trotz eingetretener Verjährung rechtzeitig im Sinne des § 304 BAO eingebracht wurde.

Mit seinem Wiederaufnahmeantrag vom 17. Juli 2008 begehrte der Bw. die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 1989, sodass die absolute Verjährung mit Ablauf des Jahres 1999 eingetreten ist. Die Frist des § 304 lit. a BAO war sohin im Zeitpunkt der Stellung des streitgegenständlichen Wiederaufnahmeantrags bereits abgelaufen.

Hinsichtlich der in § 304 lit. b BAO geregelten Ausnahmebestimmung ist der Eintritt der formellen Rechtskraft für die Rechtzeitigkeit eines Wiederaufnahmeantrages essentiell. Nach Aktenlage ist das Verfahren bezüglich des Einkommensteuerbescheides 1989 vom 28. Oktober 1998 rechtskräftig abgeschlossen. Insbesondere wurde vom Bw. gegen diesen Bescheid keine Berufung erhoben, so dass die formelle Rechtskraft dieses Bescheides bereits im November 1998 eingetreten ist. Der streitgegenständliche Wiederaufnahmeantrag vom 17. Juli 2008 wurde somit auch außerhalb der Fünfjahresfrist des § 304 lit. b BAO und sohin nicht rechtzeitig gestellt.

Damit die Ausnahmeregelung des § 209a Abs. 2 BAO überhaupt zur Anwendung hätte kommen können, hätte der Wiederaufnahmeantrag bezüglich des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 1989 rechtzeitig iSd § 304 BAO gestellt werden müssen, was aber in konkreter Angelegenheit wie aufgezeigt nicht der Fall war.

Ebenso ist der vom Bw. erhobenen Einwendung, dass vom Normzweck her gesehen § 209a Abs. 2 BAO auch für Anbringen (Anträge) gelten müsse, die nicht ausdrücklich in einer Abgabenvorschrift vorgesehen seien – wie zB. ein auf Änderung gemäß § 295 BAO gerichtetes Anbringen – kein Erfolg beschieden.

Auch wenn ein solches gesetzlich nicht vorgesehenes Anbringen der Entscheidungspflicht des § 311 Abs. 1 BAO unterliegt (vgl. Ritz, BAO⁴, § 311 Tz 7) müsste ein derartiges Anbringen zufolge des eindeutigen Wortlauts des § 209a Abs. 2 BAO vor Eintritt der zehnjährigen Bemessungsverjährung eingebracht worden sein. Dass ein auf Änderungen gemäß § 295 BAO gerichtetes Anbringen vom Bw. vor Ablauf der absoluten (zehnjährigen) Verjährungsfrist gestellt wurde ergibt sich aus dem vorliegenden Akt jedoch nicht.

Soweit der Bw. vorbringt, dass auf Grund der gegen den Grundlagenbescheid vom 10. Februar 1997 eingebrachten Berufung die Regelung des § 209a Abs. 2 BAO zur Anwendung

komme, ist ihm zu entgegnen, dass ein Nichtbescheid durch Berufung nicht bekämpfbar ist. Dies ergibt sich schon daraus, dass ein Nichtbescheid als "absolut nichtiger Rechtsakt" bereits ursprünglich nicht als Bescheid entsteht und daher keinen tauglichen Gegenstand einer Berufung bilden kann (vgl. VwGH 24.01.2000, 95/17/480). Dementsprechend kann eine gegen einen Nichtbescheid eingebrachte (unzulässige) Berufung auch nicht die Rechtswirkungen des § 209a Abs. 2 BAO auslösen, zumal deren Erledigung in vorliegendem Fall – als Folge der dem abgeleiteten Abgabenbescheid schon von Anfang an innewohnenden Rechtswidrigkeit – keinerlei Auswirkungen auf diesen zeitigen kann; womit es schon an der von § 209a Abs. 2 BAO geforderten Abhängigkeit fehlt. Vielmehr hätte der dem abgeleiteten Einkommensteuerbescheid 1989 bereits ursprünglich anhaftende Mangel, der darin besteht, dass der ihm zugrunde liegende "Feststellungsbescheid" ein Nichtbescheid ist, nur mit Berufung gegen den gemäß § 295 BAO abgeänderten Einkommensteuerbescheid 1989 erfolgreich bekämpft werden können. Eine solche (vorsorgliche) Berufung, die allenfalls geeignet gewesen wäre die Rechtswirkungen des § 209a BAO herbeizuführen, wurde hingegen vom Bw. gegen den gemäß § 295 BAO abgeänderten Einkommensteuerbescheid 1989 vom 28. Oktober 1998 nicht erhoben.

Dem Hinweis auf die "Einzelerledigung" des BMF vom 28. Oktober 2005 ist zu erwidern, dass eine Mitteilung von Rechtsansichten des BMF keine Entscheidung im Einzelfall ist und kann eine solche wegen der unzähligen möglichen Einzelfallkonstellationen nicht vorwegnehmen. Auch wenn Mitteilungen von Rechtsansichten des BMF umgangssprachlich als Einzelerledigungen bezeichnet werden, ist einer solchen, in einer Mitteilung bestehenden Erledigung keine Vorwegnahme der Entscheidung im Einzelfall durch die für diesen Einzelfall zuständigen Behörden zuzusinnen (UFS 13.2.2009, RV/4118-W/08). Die in der Mitteilung vertretene Rechtsansicht, wonach die Wiederaufnahme auch dann zu bewilligen sei, wenn die Bemessungsverjährung der Erlassung eines neuerlichen Änderungsbescheides entgegensteht, ist gemäß § 6 Abs. 1 UFSG für den Unabhängigen Finanzsenat nicht bindend und ist daher die Beurteilung der gegenständlichen Rechtsfragen ausschließlich anhand der gesetzlichen Bestimmungen vorzunehmen. Der Unabhängige Finanzsenat sieht demzufolge keinen Anlass dafür, von seiner bisherigen zu vergleichbaren Sachverhaltskonstellationen ergangenen Rechtsprechung abzugehen (siehe zB. jüngst UFS 26.06.2012, RV/0051-I/09; UFS 30.11.2011, RV/1342-L/11 und UFS 23.10.2009, RV/0919-W/09).

In verfahrensrechtlicher Hinsicht ist noch anzumerken, dass ein verspäteter bzw. nicht rechtzeitig eingebrachter Wiederaufnahmeantrag von der Abgabenbehörde I. Instanz statt abzuweisen richtigerweise zurückzuweisen gewesen wäre (siehe dazu zB. Stoll, BAO, 2916; Ritz, BAO⁴, § 303 Tz 28; Walter/Mayer, Verwaltungsverfahrensrecht⁷, Rz 601).

Da die Ausnahmebestimmungen der §§ 209a Abs. 2 und 304 BAO wie dargelegt nicht zur Anwendung kommen, steht der Eintritt der Verjährung der beantragten Wiederaufnahme des Verfahrens und somit auch einer (neuen) Abgabenfestsetzung entgegen. Desgleichen wäre auch eine Aufhebung gemäß § 295 Abs. 4 BAO, der mit AbgÄG 2011, BGBl. I 2011/76, neu angefügt wurde, nicht zulässig, zumal dessen letzter Satz ebenso auf die für Wiederaufnahmeanträge nach § 304 BAO maßgeblichen Fristen abstellt.

Im Übrigen wird auf die Begründung der Berufungsvorentscheidung vom 30. Juli 2009 verwiesen.

Die Berufung war daher aus den angeführten Gründen als unbegründet abzuweisen.

Feldkirch, am 5. Februar 2013