



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, gegen den Bescheid des Finanzamtes F vom 24. September 2008 betreffend Abweisung des Antrages auf Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens 1989 gemäß § 303 BAO entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid wird insofern abgeändert, als der Antrag auf Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens 1989 nicht abgewiesen, sondern zurückgewiesen wird.

Entscheidungsgründe

Mit Eingabe vom 11. Juli 2008 stellte die Berufungswerberin den Antrag auf Wiederaufnahme des mit Bescheid vom 22. Mai 1997 (gemäß § 295 BAO geänderter Einkommensteuerbescheid 1989) abgeschlossenen Einkommensteuerverfahrens für 1989 gemäß § 303 BAO.

Zur Begründung führte sie an, es sei mit Bescheid vom 7. Mai 2008 festgestellt worden, dass dem dem Einkommensteuerbescheid 1989 zugrunde liegende Bescheid gemäß § 188 BAO vom 10. Februar 1997 mangels gültigem Bescheidadressaten der Bescheidcharakter fehle und dieser somit keine normative Kraft entfalten könne. Es handle sich um einen Nichtbescheid (VwGH vom 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 Bescheidcharakter verfügte, so kann diese Tatsache im Verhältnis zum Rechtsunterworfenen nur als "neu hervorgekommen" gelten.

Den Wiederaufnahmewerber treffe kein grobes Verschulden an der Nichtgeltendmachung dieses Umstandes. Diese Rechtsansicht werde durch eine Erledigung des Bundesministeriums für Finanzen vom 28. Oktober 2005, welche dem Antrag beigelegt wurde, geteilt.

Die Berufungswerberin wies zudem darauf hin, dass die Wiederaufnahme des rechtskräftigen Verfahrens zu einem abgeänderten Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1989 führe.

Die Berufungswerberin wies weiters darauf hin, dass der strittige Feststellungsbescheid vom 10. Februar 1997 am 17. April 1997 mit Berufung und (nach Abweisung der Berufung mit Berufungsentscheidung vom 28. Oktober 2002) am 12. Dezember 2002 mittels Beschwerde beim Verwaltungsgerichtshof bekämpft worden sei. Diese Beschwerde sei mit Beschluss vom 27. Februar 2008 zurückgewiesen worden (VwGH vom 27.2.2008, 2002/13/0224). Daraufhin habe das Finanzamt Wien 6/7/15 am 7. Mai 2008 einen Bescheid erlassen, mit dem es die diesbezügliche Berufung vom 17. April 1997 mangels gültigem Bescheidadressaten als unzulässig zurückgewiesen habe.

Die vorgenommene Abänderung des Einkommensteuerbescheides für das Jahr 1989 gemäß § 295 BAO sei folglich auf Basis eines Nichtbescheides erfolgt und entspreche damit nicht den gesetzlichen Erfordernissen.

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 sowohl der von der Abgabenbehörde ausgefertigte Bescheid vom 10. Februar 1997 als auch der Bescheid vom 28. Oktober 2002 für das Veranlagungsjahr 1989 ins Leere gegangen seien. Damit habe jedoch der Abänderung ein tauglicher Feststellungsbescheid gefehlt. Da der abgeleitete Einkommensteuerbescheid rechtswidrig erlassen worden sei und auch ein nachträglich rechtswirksam erlassener Grundlagenbescheid diesen Mangel nicht geheilt hätte, sei dem Wiederaufnahmsantrag stattzugeben. Da der Rechtszustand herzustellen sei, der ohne Abänderung gemäß § 295 BAO vorgelegen sei, sei ein Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1989 in der Fassung des ursprünglichen Einkommensteuerbescheides zu erlassen.

Diese Neuerlassung sei auch dann zwingend, wenn zu diesem Zeitpunkt bereits ein rechtswirksam erlassener Grundlagenbescheid vorliegt, der im Ergebnis dem abgeänderten Einkommensteuerbescheid entspreche. Verfahrensrechtlich berechtige dieser neue

Grundlagenbescheid nämlich nur zur Abänderung des aufgrund der Wiederaufnahme neu erlassenen Bescheides.

Hinsichtlich der Verjährung weist die Berufungswerberin darauf hin, dass abgeleitete Abgabenbescheide – im Gegensatz zu Feststellungsbescheiden – der Verjährung unterliegen und damit dem Rechtsunterworfenen grundsätzlich ein Rechtsverlust drohe (Ritz, Kommentar zur Bundesabgabenordnung, 3. Auflage, S 608).

Die beantragte Wiederaufnahme ermögliche der Berufungswerberin ihre Ansprüche innerhalb der Verjährung geltend zu machen.

Mit dem angefochtenen Bescheid vom 24. September 2008 wies das Finanzamt den Wiederaufnahmsantrag ab.

In der gegen den Abweisungsbescheid vom 24. September 2008 eingebrachten Berufung ist Folgendes ausgeführt:

"Mit Bescheid vom 24. September 2008 hat das Finanzamt meinen Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend das Jahr 1989 mit der Begründung zurückgewiesen, dass der Antrag auf Wiederaufnahme nicht rechtzeitig eingebracht wurde, da hinsichtlich des Einkommensteuerbescheides 1989 bereits Verjährung eingetreten ist. Dies ist jedoch – wie sich aus folgenden Ausführungen ergeben wird – unrichtig:

Ich habe mich im Jahr 1989 an der B Aktiengesellschaft (Rechtsnachfolger der A GmbH und ehemalige atypisch stille Gesellschafter) beteiligt. Hinsichtlich der Einkünfte 1989 wurde am 04.09.1990 eine einheitliche und gesonderte Feststellungserklärung abgegeben.

Mit Bescheid vom 28.03.1991 wurde die Mitunternehmerschaft erklärungskgemäß veranlagt. Im Jahr 1997 wurde das Verfahren hinsichtlich der Einkünfte 1989 wieder aufgenommen und es wurde am 10.02.1997 ein neuer Feststellungsbescheid erlassen. Gegen diesen wurde Berufung erhoben, welche mit Bescheid vom 28.10.2002 von der FLDWNB abgewiesen wurde. Gegen diese Berufungsentscheidung wurde eine Verwaltungsgerichtshof- Beschwerde erhoben und (diese) mit (Beschluss) vom 27.02.2008 zurückgewiesen, da es sich bei der Erledigung der FLDWNB um einen nichtigen Bescheid gehandelt hat. In weiterer Folge wurde auch die Berufung gegen den einheitlichen und gesonderten Feststellungsbescheid 1989 vom 17.04.1997 mit Bescheid vom 07.05.2008 zurückgewiesen, da auch dieser Bescheid nichtig war.

1. Keine Verjährung, da die einheitliche und gesonderte Feststellungserklärung 1989 nie bescheidmäßig erledigt wurde

Grund für die nichtigen Bescheide waren Fehler in der Adressierung, insbesondere wurden in dem einheitlichen und gesonderten Feststellungsbescheid bereits verstorbene Personen angeführt. Diesbezüglich ist zu beachten, dass auch in dem Bescheid vom 28.03.1991 bereits verstorbene Personen angeführt sind, so zum Beispiel (*hier werden mehrere ehemalige atypisch still Beteiligte mit Namen, Adresse und Todesdatum angeführt*).

Somit ist aufgrund der Judikatur des VwGH auch der Bescheid vom 28.03.1991 als Nichtbescheid zu qualifizieren. Als Ergebnis der Auflistung ist ersichtlich, dass mit Erklärung vom 04.09.1990 für meine Beteiligung eine einheitliche und gesonderte Feststellungserklärung abgegeben wurde, aber bis zum heutigen Tag diese Erklärung nicht bescheidmäßig veranlagt wurde.

Somit kann hinsichtlich des Jahres 1989 keine Verjährung eingetreten sein, weil gem. § 209a Abs. 2 BAO meine Einkommensteuerveranlagung mittelbar von der Erledigung der abgegebenen einheitlich und gesonderten Feststellungserklärung abhängt (siehe *Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz*, in: Bundesabgabenordnung, § 209a BAO Anmerkung 11; *Ritz*, Bundesabgabenordnung, § 209a Rz 7)

Aus Gründen der Übersichtlichkeit werden die wesentlichen Daten nochmals tabellenartig angeführt:

1991	einheitliche und gesonderte Feststellung für das Jahr 1989 vom 28.03.1991
1997	Wiederaufnahme des Verfahrens 1989 und neue einheitliche und gesonderte Feststellung vom 10.02.1997
	Berufung gegen diese Bescheide vom 17.04.1997
	Einkommensteuerbescheid vom 22.05.1997
2002	Berufungsentscheidung vom 28.10.2002 der Finanzlandesdirektion Wien, Niederösterreich und Burgenland
	Einreichung einer VwGH- Beschwerde am 12.12.2002
2008	27.02.2008 Zurückweisung der VwGH- Beschwerde, da die Erledigung der Finanzlandesdirektion als nichtiger Bescheid zu qualifizieren ist
	07.05.2008 Zurückweisung der Berufung vom 17.04.1997, da auch der Bescheid des Finanzamtes als nichtiger Bescheid zu qualifizieren ist

	14.07.2008 Wiederaufnahmeantrag
--	---------------------------------

2. Keine Verjährung, da die Einkommensteuerveranlagung 1989 von einem Rechtsmittelverfahren abhängig ist

Im Übrigen ist zu erwähnen, dass selbst wenn man den Bescheid vom 28.03.1991 (*Datumsfehler der Berufungswerberin; gemeint ist der Bescheid vom 10.02.1997*) nicht als nichtigen Bescheid qualifizieren würde, hinsichtlich des Einkommensteuerbescheides 1989 keine Verjährung eingetreten sein kann. Denn dann müsste die Behörde aufgrund der Zurückweisungsbescheide gem. § 295 BAO einen neuen abgeleiteten Bescheid erlassen, da sie ja den abgeleiteten Bescheid rechtswidrig aufgrund eines Nichtbescheides neu erlassen hat. Als zwingendes Ergebnis des Rechtsmittelverfahrens gegen die nichtigen Bescheide, wären somit neue abgeleitete Bescheide zu erlassen. Auch aus diesem Grund kann gem. § 209a BAO keine Verjährung eingetreten sein, da mein Einkommensteuerbescheid 1989 somit indirekt von der Erledigung der Berufung abhängig war. Jede andere Auslegung der §§ 295 bzw. 209a BAO wäre denkunmöglich, denn es kann nicht sein, dass aufgrund von Fehlern, die die Finanzverwaltung zu vertreten hat (nämlich die Erlassung von Nichtbescheiden), auf die die Steuerpflichtigen im Rahmen des Berufungsverfahrens sogar aufmerksam gemacht haben, und aufgrund des langen Rechtsmittelverfahrens Verjährung zu Lasten des Steuerpflichtigen eintritt. Aus diesem Grund beantrage ich auch ausdrücklich, einen abgeleiteten Bescheid zu erlassen, der den Rechtszustand wiederherstellt, der vor Erlassung des rechtswidrigen (weil von einem nichtigen Bescheid) abgeleiteten Bescheides bestanden hat."

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 für 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.

§ 209 a 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 kann.

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 sein muss.

Die in der dem Wiederaufnahmeantrag beigelegten 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 Organwalter eines Finanzamtes dar. Die einzige Rechtsansicht, die in der ggstdl Erledigung des Bundesministeriums für Finanzen vom 28. Oktober 2005 in Bezug auf Verjährung geäußert wird, befindet sich auf der zweiten Seite und lautet: *"Die Wiederaufnahme ist übrigens auch dann zu bewilligen, wenn die Bemessungsverjährung der Erlassung eines (dem zwischenzeitig erlassenen Grundlagenbescheid berücksichtigenden) neuerlichen Änderungsbescheides entgegensteht."* Daraus ist für den Fall des Berufungswerbers gar nichts zu gewinnen, denn damit soll 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.

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 (bzw. ab 2005: verlängerbar) und hemmbar. Die absolute Verjährungsfrist (§ 209 Abs. 3 BAO) begrenzt auch die Frist des § 304

lit. a BAO (vgl. *Ritz*, BAO³, § 304 Tz. 5 unter Hinweis auf *Ellinger ua.*, BAO³, § 209 Anm. 20 und § 304 Anm. 2).

Für den gegenständlichen Wiederaufnahmeantrag 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 gegenständlichen Antrages 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 Wiederaufnahmeantrages bereits abgelaufen ist (somit insbesondere für nach Ablauf der so genannten absoluten Verjährungsfrist des § 209 Abs. 3 BAO gestellte Wiederaufnahmeanträge).

Im gegenständlichen Fall wurde nicht bestritten, dass die formelle Rechtskraft des Einkommensteuerbescheides für 1989 vom 22. Mai 1997 bereits im Jahr 1997 eingetreten ist. Daraus ergibt sich, dass der nunmehr am 14. Juli 2008 eingebrachte Wiederaufnahmeantrag (vom 11. Juli 2008) nicht innerhalb der Fünfjahresfrist des § 304 lit. b BAO eingebracht wurde.

Da somit mangels Rechtzeitigkeit des Wiederaufnahmsantrages die Bewilligung einer Wiederaufnahme des Verfahrens bereits zufolge § 304 BAO unzulässig ist, können Überlegungen, ob § 303 Abs. 1 BAO anwendbar ist, unterbleiben.

Unzulässige Anträge sind zurückzuweisen und nicht – wie im gegenständlichen Fall erfolgt ist – durch Abweisung zu erledigen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 12. Jänner 2010