



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Steuerberater, gegen den Bescheid des Finanzamtes Baden betreffend Zurückweisung eines Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Einkommensteuer 1989 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Schreiben vom 11. August 2008 stellte der Berufungswerber (Bw.) einen Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO mit im Wesentlichen nachstehenden und teilweise wörtlich wiedergegebenen Inhalt:

"Die beantragte Wiederaufnahme betrifft nachfolgenden Bescheid:

gem. 295 BAO abgeänderte Einkommensteuerbescheid 1989

ausgestellt am TAG, MONAT, JAHR

Bescheidausstellung durch Abgabenbehörde 1. Instanz.

Wiederaufnahmegrund

Mit Bescheid vom 07.05.2008 – eingelangt am 14.05.2008 – wurde festgestellt, dass der dem oben genannten Einkommensteuerbescheid 1989 zugrunde liegende Bescheid gem. § 188 BAO vom 10.02.1997 mangels gültigem Bescheidadressaten der Bescheidcharakter fehlt und dieser somit keine normative Kraft entfalten konnte. Es handelt sich um einen Nichtbescheid (VwGH 29.09.1997, 93/1/0042)."

Die Qualifizierung 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 Bescheid erlassenden Behörde die Tatsache nicht bekannt gewesen sei, dass der Grundlagenbescheid nicht über den 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 (siehe beiliegende Kopie).

Begründend werde weiter ausgeführt:

Grundlagenbescheid:

Mit Grundlagenbescheid für das Jahr 1989, datiert mit 24. Mai 1991, seien die anteiligen Einkünfte aus Gewerbebetrieb des Bw. einheitlich festgestellt und ihm zugewiesen worden. Im Jahr 1993 (12. Oktober 1993) habe für den Zeitraum 1989 bis 1991 eine Betriebsprüfung stattgefunden.

Das Finanzamt habe am 10. Februar 1997 einen Bescheid gemäß § 188 BAO an die "K-AG" erlassen, wobei hinsichtlich des Jahres 1989 eine abweichende Feststellung gegenüber dem Grundlagenbescheid vom 28. März 1991 getroffen worden sei. Dagegen sei Berufung erhoben worden. Am 28. Oktober 2002 sei mit Berufungsentscheidung die Berufung als unbegründet abgewiesen worden und somit die Bestätigung des Grundlagenbescheides vom 10. Februar 1997 erfolgt. Die dagegen erhobene, habe der Verwaltungsgerichtshof mit Beschluss vom 27. Februar 2008 zurückgewiesen. Mit Bescheiddatum vom 7. Mai 2008 habe die Finanzverwaltung zur Steuernummer 731/1045 einen Zurückweisungsbescheid zur Berufung vom 17. April 1997 erlassen.

Der nunmehr vorliegende Zurückweisungsbescheid des Finanzamtes für den 6/7/15 Bezirk erkläre den Grundlagenbescheid für 1989 vom 10. Februar 1997 – mangels gültigen Bescheidadressaten – zu einem Nichtbescheid und weise die Berufung als unzulässig zurück.

Abgeleiteter Bescheid – Einkommensteuerbescheid 1989:

Aufgrund vorhin erwähnter Nichtbescheide sei der ursprüngliche Einkommensteuerbescheid des Bw. für 1989 gemäß § 295 BAO durch den vorliegenden Einkommensteuerbescheid 1989 vom 10. Februar 1997 ersetzt worden. Aus der Nichtanerkennung der Ergebnisuweisung für das Jahr 1989 resultiere eine Einkommensteuernachzahlung.

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

Rechtliche Beurteilung:

An einer Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO bestehe aus nachfolgenden Gründen ein rechtliches Interesse:

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 der von der Abgabenbehörde ausgefertigte Bescheid vom 10. Februar 1997 als auch der Bescheid vom 28. Oktober 2002 für das Streitjahr 1989 ins Leere gehe. Damit habe jedoch der Abänderung ein tauglicher Feststellungsbescheid gefehlt. Da der abgeleitete Einkommensteuerbescheid 1989 vom 24. April 1997 rechtswidrig erlassen worden sei und auch ein nachträglich rechtswirksam erlassener Grundlagenbescheid diesen Mangel nicht heile (siehe VwGH 93/14/0203), sei dem Wiederaufnahmeantrag stattzugeben. Da der Rechtszustand herzustellen sei, der ohne Abänderung gemäß § 295 BAO vorgelegen sei, sei der Einkommensteuerbescheid in der Fassung des ursprünglichen Einkommensteuerbescheides für 1989 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 24. April 1997 entspreche. Verfahrensmäßig 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 werde darauf hingewiesen, dass abgeleitete Abgabenbescheide – im Gegensatz zu Feststellungsbescheiden – der Verjährung unterlägen und damit dem Rechtsunterworfenen grundsätzlich ein Rechtsverlust drohe (siehe Ritz, BAO, Kommnetar, 3. Aufl., Seite 608; RdZ bzw. SWK 2004, S 878).

Es werde daher die Wiederaufnahme des Verfahrens beantragt.

Das dem Wiederaufnahmeantrag beigelegte Schreiben des BMF vom 28. Oktober 2005 weist nachstehenden Inhalt auf:

"Bezugsgemäß teilt das BMF folgende Rechtsansichten mit: Eine Maßnahme nach § 295 Abs. 1 BAO setzt die nachträgliche Erlassung eines Feststellungsbescheides

(Grundlagenbescheides) voraus. Ergeht ein solcher nicht (z.B. `Nichtbescheid` als Folge fehlerhafter Adressierung, unterlassene Zustellung), so ist ein dennoch erlassener Änderungsbescheid (gemäß § 295 Abs. 1 BAO) rechtswidrig. Dies kann nicht nur mit Berufung oder mit Antrag auf Aufhebung (§ 299 Abs. 1 BAO) geltend gemacht werden. In Betracht kommt auch ein Antrag auf Wiederaufnahme des abgeleiteten Abgabenverfahrens, wenn die `Nichtexistenz` des Grundlagenbescheides im Verfahren zur Änderung gemäß § 295 Abs. 1 BAO der für die `abgeleitete` Einkommensteuer (bzw. Körperschaftsteuer) zuständigen Abgabenbehörde nicht bekannt war. Diesfalls ist der Umstand, dass kein Grundlagenbescheid erlassen wurde, im `abgeleiteten` Abgabenverfahren eine neu hervorgekommene Tatsache iSd § 303 BAO.

Den Wiederaufnahmewerber trifft idR kein grobes Verschulden an der Nichtgeltendmachung dieses Umstandes im abgeschlossenen Verfahren, weil er grundsätzlich darauf vertrauen darf, dass kein Finanzamt einen auf § 295 Abs. 1 BAO gestützten Bescheid erlässt, obwohl die diesbezüglichen Voraussetzungen nicht vorliegen.

Die Bewilligung der Wiederaufnahme, somit die Aufhebung des Änderungsbescheides (§ 295 Abs. 1 BAO) hat auch dann zu erfolgen, wenn in der Zwischenzeit ein wirksamer Grundlagenbescheid ergangen ist. Dies saniert nämlich nicht die Rechtswidrigkeit eines trotz Fehlens der diesbezüglichen Voraussetzungen erlassenen Änderungsbescheides.

Die Wiederaufnahme ist übrigens auch dann zu bewilligen, wenn die Bemessungsverjährung der Erlassung eines (den zwischenzeitig erlassenen Grundlagenbescheid berücksichtigenden) neuerlichen Änderungsbescheides entgegensteht."

Das Finanzamt wies den Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO vom 11. August 2008 mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid vom 12. August 2008 zurück und hielt begründend fest, dass gemäß § 209 Abs. 3 BAO das Recht auf Festsetzung einer Abgabe spätestens zehn Jahre nach Entstehung des Abgabenanspruches der absoluten Verjährung unterliege. Nach § 304 BAO sei eine Wiederaufnahme des Verfahrens auf Antrag der Partei gemäß § 303 Abs. 1 leg. zit. zulässig, wenn dieser

- a) innerhalb eines Zeitraumes, bis zu dessen Ablauf die amtswegige Wiederaufnahme unter der Annahme einer Verjährungsfrist (§§ 207 bis 209 BAO) von sieben Jahren zulässig wäre, oder
- b) vor dem Ablauf einer Frist von fünf Jahren nach Eintritt der Rechtskraft des das Verfahren abschließenden Bescheides eingebracht werde.

Für die Einkommensteuer für 1989 sei die absolute Verjährung gemäß § 209 Abs. 3 BAO bereits mit 31. Dezember 1999 eingetreten. Zudem sei der Einkommensteuerbescheid für 1989 im Jahr der Zustellung, d.h. 1997 mit ungenütztem Ablauf der Berufungsfrist (formell) rechtskräftig geworden.

Mit Schreiben vom 12. September 2008 erhob der Bw. Berufung und halte begründend fest, dass die Rechtsansicht des Finanzamtes aus folgenden Gründen unrichtig sei :

"Die Finanzbehörde stellt in ihrer Begründung fest, dass eine amtswegige Wiederaufnahme nicht möglich wäre, da die Verjährungsfristen gemäß § 207 – 209 BAO bereits abgelaufen wären. Die Behörde dürfte übersehen haben, dass laut Feststellungen der Betriebsprüfung die Einkommensteuer für das Jahr 1989 im Jahr 1997 wegen Änderung eines Grundlagenbescheides gemäß § 295 Abs. 1 BAO geändert wurden. Mit Bescheid vom 7. Mai 2008, eingelangt am 14. Mai 2008 wurde jedoch der Grundlagenbescheid wegen mangelnder Bescheidadressaten für nichtig erklärt."

Daher handle es sich um einen sogenannten Nichtbescheid gemäß Erkenntnis des VwGH vom 29. September 1997. Die Qualifizierung 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. Selbst der Bescheid erlassenden Behörde wäre Tatsache des mangelnden Bescheidcharakters des Grundlagenbescheides unbekannt gewesen. Diese Tatsache könne vom Bw. als neu hervorgekommen angesehen werden und treffe ihn kein grobes Verschulden an der Nichtgeltendmachung dieses Umstandes. Gestützt werde diese Rechtsansicht auf das oben angeführte Schreiben des BMF vom 28. Oktober 2005.

Der Bw. beantrage der Wiederaufnahme des Verfahrens im Sinne der Eingabe der Berufung vom 11. August 2008 stattzugeben und die Berufung dem unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorzulegen.

Ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung legte das Finanzamt die Berufung dem unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

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.

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 das Jahr 1989 bereits eingetreten ist.

Nach § 209 Abs. 3 BAO verjährt das Recht auf Festsetzung einer Abgabe spätestens zehn Jahre nach Entstehung des Abgabeananspruches (§ 4 BAO). Der Abgabeananspruch 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 Abgabeananspruch 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 das Jahr 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 worden ist, wäre doch die absolute Verjährung der Einkommensteuer für 1989 selbst nach Maßgabe einer fünfzehnjährigen absoluten Verjährungsfrist mit Ablauf des Jahres 2004 eingetreten.

Dem Vorbringen des Bw., dass nach Maßgabe des § 209a Abs. 2 BAO die Verjährung nicht eingetreten sei, ist Folgendes zu entgegnen:

§ 209a Abs. 1 und 2 BAO lauten:

"(1) Einer Abgabefestsetzung, die in einer Berufungsentscheidung zu erfolgen hat, steht der Eintritt der Verjährung nicht entgegen.

(2) Hängt eine Abgabefestsetzung unmittelbar oder mittelbar von der Erledigung einer Berufung oder eines in Abgabenvorschriften vorgesehenen Antrages (§ 85) ab, so steht der Abgabefestsetzung 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 Abgabefestsetzung trotz des Eintrittes der Verjährung zulassen. Damit kann dem Bw. in seiner Rechtsansicht nicht gefolgt werden, dass die Verjährung noch nicht eingetreten sei.

Für den berufungsgegenständlichen Wiederaufnahmeantrag kommt die Bestimmung des § 209a Abs. 2 nicht zur Anwendung, da dieser nicht vor Eintritt der Verjährung eingebracht worden ist. Der Umstand, dass allenfalls die Abgabefestsetzung noch aufgrund anderer noch nicht erledigter Anträge trotz Eintritt der Verjährung zulässig sein könnte, bedeutet noch

nicht, dass die Abgabenfestsetzung aufgrund des gegenständlichen Wiederaufnahmeantrages zulässig ist.

Die in der dem Wiederaufnahmeantrag beigelegte 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, ist für den unabhängigen Finanzsenat nicht bindend. Gemäß § 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 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 gegenständlichen Erledigung des Bundesministeriums für Finanzen vom 28. Oktober 2005 in Bezug auf Bemessungsverjährung geäußert wird, lautet:

"Die Wiederaufnahme ist übrigens auch dann zu bewilligen, wenn die Bemessungsverjährung der Erlassung eines (dem zwischenzeitig erlassenen Grundlagenbescheid berücksichtigenden) neuerlichen Änderungsbescheides entgegensteht."

Doch daraus ist für den Fall des Bw. nichts zu gewinnen, denn damit 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.

Mitteilung von Rechtsansichten des BMF sind keine Entscheidung im Einzelfall und kann eine solche wegen der unzähligen möglichen Einzelfallkonstellationen nicht vorwegnehmen. Dem entspricht auch, dass die gegenständliche 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.

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.

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 sogenannten absoluten Verjährungsfrist des § 209 Abs. 3 BAO gestellte Wiederaufnahmeanträge).

Im gegenständlichen Fall ist die formelle Rechtskraft des an den Bw. im Jahr 1997 ergangenen Einkommensteuerbescheides für 1989 bereits im Jahr 1997 eingetreten. Daraus ergibt sich, dass der am 30. Juni 2008 gestellte Wiederaufnahmeantrag nicht innerhalb der Fünfjahresfrist des § 304 lit. b BAO eingebracht wurde. Somit wäre der gegenständliche Antrag auch aus diesem Grund zurückzuweisen gewesen.

Der Eintritt von Verjährung und das Ablaufen von Fristen durch gesetzliche Bestimmungen ist nichts außergewöhnliches und soll Rechtsfrieden schaffen. Ein Auslegungsergebnis von gesetzlichen Bestimmungen, das den Eintritt der Verjährung oder das Ablaufen einer Frist ergibt, ist daher nicht denkunmöglich.

Auch wenn die auf § 295 Abs. 1 BAO gestützte Erlassung des Einkommensteuerbescheides 1989 vom 24. April 1997 an den Bw. rechtswidrig gewesen sein sollte, so darf dies keinesfalls dadurch "saniert" werden, dass rechtswidrig die Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens für 1989 bewilligt würde.

Da im vorliegenden Fall eine Wiederaufnahme gemäß § 304 BAO ausgeschlossen ist, wird auf die Tauglichkeit des vorgebrachten Wiederaufnahmegrundes nicht eingegangen und ist die Zurückweisung des Antrages durch das Finanzamt ist zu Recht erfolgt.

Damit war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 22. Juli 2009