



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat **über die Berufungen** des Bw, vertreten durch Stb,

- **vom** 24. Juli 2008 gegen den Zurückweisungsbescheid des Finanzamtes X vom 4. Juli 2008, mit dem der Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 1989 zurückgewiesen wurde, **und**
- **vom** 7. August 2008 gegen den Zurückweisungsbescheid des Finanzamtes x vom 1. August 2008, mit dem der Antrag auf Erlassung eines abgeleiteten Bescheides gemäß § 295 BAO hinsichtlich Einkommensteuer 1989 zurückgewiesen wurde,

**entschieden:**

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

### Entscheidungsgründe

Mit einem mit *27/6 2008* datierten, beim Finanzamt X laut Eingangsstempel am *30. Juni 2008* eingelangten Schreiben stellte der Berufungswerber (Bw) einen „*Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 BAO*“ betreffend „*gem. § 295 BAO abgeänderter Einkommensteuerbescheid 1989 ausgestellt am TAG, MONAT, JAHR Bescheidausstellung durch Abgabenbehörde 1. Instanz*“.

Unter der Zwischenüberschrift „*Wiederaufnahmegrund*“ brachte der Bw vor (Fettdruck im Original): „*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, 93/170042).*

*Die Qualifizierung des Grundlagenbescheides als Nichtbescheid stellt eine **neu hervorgekommene Tatsache** im Sinn des § 303 Abs. 1 lit. b BAO dar und ist 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 Wiederaufnahmswerber trifft kein grobes Verschulden an der Nichtgeltendmachung dieses Umstandes.“*

Diese Rechtsansicht werde durch eine Erledigung des Bundesministeriums für Finanzen vom 28. Oktober 2005 geteilt. Die Wiederaufnahme des Verfahrens würde zu einem im Spruch abgeänderten Einkommensteuerbescheid 1989 führen.

Auf der zweiten Seite des Antragsschreibens, das erkennbar auf einem Antragsmuster basiert, brachte der Bw unter den Zwischenüberschriften „Begründung“ und „I. Sachverhalt“ vor, dass mit Grundlagenbescheid für das Jahr 1989, datiert mit 24. Mai 1991, die anteiligen Einkünfte aus Gewerbebetrieb ihm zugewiesen worden seien.

Im Jahr 1993 habe eine den Zeitraum 1989 – 1991 betreffende Betriebsprüfung, die bis 18. Juni 1996 gedauert habe, begonnen; der BP-Bericht sei mit 20. September 1996 datiert. Das Finanzamt habe am 10. Februar 1997 – eingelangt am 19. März 1997 – einen Bescheid gem. § 188 BAO an die „Gesellschaftsbezeichnung“ erlassen, wobei hinsichtlich des Jahres 1989 eine abweichende Feststellung gegenüber dem Grundlagenbescheid vom 28. März 1991 getroffen worden sei.

Gegen den Bescheid vom 10. Februar 1997 sei zeitgerecht Berufung erhoben worden. Mit Berufungsentscheidung vom 28. Oktober 2002 sei der Grundlagenbescheid vom 10. Februar 1997 bestätigt und die Berufung als unbegründet abgewiesen worden. Gegen diese Erledigung sei am 12. Dezember 2002 eine Beschwerde beim Verwaltungsgerichtshof eingebbracht worden, welcher mit Beschluss vom 27. Februar 2008 – eingelangt am 13. März 2008 – die Beschwerde zurückgewiesen habe. Mit Bescheid vom 7. Mai 2008 habe die Finanzverwaltung zur Steuernummer Gesellschafts-Steuernummer einen Zurückweisungsbescheid zur Berufung vom 17. April 1997 erlassen.

*„Der nunmehr vorliegende **Zurückweisungsbescheid des Finanzamtes für den a-ten Bezirk** erklärt den **Grundlagenbescheid 1989 vom 10.02.1997 – mangels gültigem Bescheidadressaten – zu einem Nichtbescheid und weist die Berufung als unzulässig zurück.***

#### **Abgeleiteter Bescheid / Einkommensteuerbescheid 1989**

*Aufgrund vorhin erwähnter Nichtbescheide – erlassen durch das Finanzamt für den a-ten*

*Bezirk – wurde mein ursprünglicher Einkommensteuerbescheid 1989 gem. § 295 BAO durch den vorliegenden Einkommensteuerbescheid 1989 vom 10.02.1997 ersetzt.“*

Nach Ansicht der Berufungsbehörde zielt – auch unter Bedachtnahme auf den Wortlaut von § 303 BAO („... *Antrag einer Partei auf Wiederaufnahme eines durch Bescheid abgeschlossenen Verfahrens ...*“) – der Antrag des Bw vom Juni 2008 auf die Wiederaufnahme seines Einkommensteuerverfahrens für das Jahr 1989 ab, welches unstrittig im Jahr 1997 durch einen Bescheid abgeschlossen worden ist. Dahingestellt kann dabei bleiben, ob dies laut Antrag durch einen Bescheid vom 10. Februar 1997 oder laut Ausdruck des Finanzamtes aus der Steuerdatenbank durch einen Bescheid vom 18. Juli 1997 geschehen ist.

Ob der ursprüngliche Grundlagenbescheid (Einkünftefeststellungsbescheid gemäß § 188 BAO) nun vom 24. Mai 1991 oder vom 28. März 1991 datiert – beide Daten werden in dem Antrag angeführt – kann aufgrund der Angaben in der Berufungsschrift (vgl später) auf den 24. Mai 1991 festgelegt werden.

Das Finanzamt X wies den Wiederaufnahmeantrag mit dem (erstangefochtenen) Bescheid vom 4. Juli 2008 zurück und führte begründend aus, dass die Eingabe nicht fristgerecht eingebbracht worden sei; eine Bescheidänderung nach Eintritt der absoluten Verjährung sei nicht zulässig.

Mit Schreiben vom 24. Juli 2008 (ebenso Postaufgabe; beim Finanzamt X eingelangt am 25. Juli 2008), erhob der Bw gegen den Zurückweisungsbescheid vom 4. Juli 2008 Berufung, wobei als Überschrift/Betreff angeführt war:

*„Berufung gegen den Zurückweisungsbescheid vom 4. Juli 2008  
Antrag auf Erlassung eines abgeleiteten Bescheides gemäß § 295 BAO“*

Begründend brachte der Bw – zusätzlich zu den Angaben im Wiederaufnahmeantrag – vor, dass hinsichtlich der Einkünfte 1989 der Gesellschaft, an der er sich im Jahr 1989 beteiligt hätte, am 27. September 1990 eine einheitliche und gesonderte Feststellungserklärung abgegeben worden sei. Mit Bescheid vom 24. Mai 1991 sei die Mitunternehmerschaft erklärungsgemäß veranlagt worden.

Gegen die Verjährung brachte der Bw vor, dass die einheitliche und gesonderte Feststellungserklärung nie bescheidmäßig erledigt worden sei. Auch im (Erst)Bescheid vom 24. Mai 1991 seien bereits verstorbene Personen angeführt worden. Beispielsweise werde verwiesen auf (namentlich genannte Personen), die am 26. Jänner 1990 bzw 16. März 1990 bzw 23. Dezember 1990 bzw 30. März 1991 verstorben seien. Somit sei auch der Bescheid vom 24. Mai 1991 als Nichtbescheid zu qualifizieren. Gemäß § 209a Abs 2 BAO hänge die

Einkommensteuerveranlagung des Bw mittelbar von der Erledigung der abgegebenen einheitlich und gesonderten Einkünftefeststellung ab.

Weiters hänge die Einkommensteuerveranlagung 1989 von einem Rechtsmittelverfahren ab. Selbst, wenn man den Bescheid vom 24. Mai 1991 nicht als nichtig ansähe, könne hinsichtlich des Einkommensteuerbescheides 1989 keine Verjährung eingetreten sein. Denn dann müsste die Behörde aufgrund der Zurückweisungsbescheide gemäß § 295 BAO neue abgeleitete Bescheide erlassen, da sie den abgeleiteten Bescheid rechtswidrig aufgrund eines Nichtbescheides neu erlassen habe. Zwingendes Ergebnis des Rechtsmittelverfahrens gegen die nichtigen Bescheide wäre somit die Neuerlassung abgeleiteter Einkommensteuerbescheide für 1989. Daher sei auch wegen mittelbarer Abhängigkeit des Verfahrens von der Erledigung einer Berufung in Anwendung des § 209a BAO keine Verjährung eingetreten. Jede andere Auslegung der §§ 295 und 209a BAO wäre denkunmöglich, denn es dürfe nicht aufgrund von Fehlern der Finanzverwaltung (Erlassung von Nichtbescheiden) und des langen Rechtsmittelverfahrens Verjährung zu Lasten des Steuerpflichtigen eintreten.

Abschließend führte der Bw aus: „*Aus diesem Grund beantrage ich auch ausdrücklich, einen abgeleiteten Bescheid zu erlassen, der den Rechtszustand wiederherstellt, der vor Erlassung des rechtswidrigen abgeleiteten (weil von einem nichtigen Bescheid abgeleitet) Bescheides bestanden hat.*“

Das Finanzamt X wies diesen Antrag auf Erlassung eines abgeleiteten Bescheides gemäß § 295 BAO hinsichtlich Einkommensteuer 1989 mit dem (zweitangefochtenen) Bescheid vom 1. August 2008 zurück und führte begründend aus, dass die Eingabe nicht fristgerecht eingebbracht worden sei; eine Bescheidänderung nach Eintritt der absoluten Verjährung sei nicht zulässig.

Mit Telefax des steuerlichen Vertreters des Bw vom 7. August 2008 wurde Berufung gegen den Zurückweisungsbescheid vom 1. August 2008 erhoben.

Dass die Eingabe nicht fristgerecht eingebbracht worden wäre, könne nicht nachvollzogen werden, weil nicht ersichtlich sei, welche Frist damit gemeint sei.

Der Grundsatz, dass nach Eintritt der Verjährung keine Bescheidänderungen erfolgen könnten, finde etwa u.a.durch § 209a BAO eine Ausnahme.

Mit Telefax vom 11. August 2008 wurde beim Finanzamt X eine Berufungsergänzung eingebbracht, die inhaltlich der Eingabe vom 25. Juli 2008 entsprach.

### ***Über die Berufungen wurde erwogen:***

Die Berufungen enthalten jeweils eine Begründung iSd § 250 Abs 1 lit d BAO. Bei Berufungen gegen Bescheide, die – wie hier – Anbringen zurückweisen, sind die inhaltlichen Anforderungen gemäß § 250 Abs 1 lit b und c BAO inhaltsleer, weil hier die Anfechtung nur die Aufhebung des angefochtenen Bescheides bezoeken kann (*Ritz*, BAO<sup>3</sup>, § 250 Tz 10), so dass die Berufungen dem § 250 Abs 1 BAO entsprechen.

**A)** Zur Richtigkeit des Bescheides, der zurückweisend über den Antrag auf Wiederaufnahme abgesprochen hat:

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 eingebrochener 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 das Jahres 1989 ist mit Ablauf des Jahres 1999 diese absolute Verjährung eingetreten. 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, trat doch die absolute Verjährung der Einkommensteuer 1989 selbst nach Maßgabe einer fünfzehnjährigen absoluten Verjährungsfrist mit Ablauf des Jahres 2004 ein.

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 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 kann dem Bw nicht in der Annahme gefolgt werden, dass die Verjährung noch nicht eingetreten sei.

Für den gegenständlichen Wiederaufnahmsantrag 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 ist.

Die in einer Einzelerledigung 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 ergeht, jedenfalls keine Weisung iSd Art 20 B-VG, auch nicht an einen Organwalter eines Finanzamtes dar.

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*, BAO<sup>3</sup>, § 304 Tz 5 unter Hinweis auf *Ellinger ua*, BAO<sup>3</sup>, § 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 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*, BAO<sup>3</sup>, § 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 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 nunmehr am 30. Juni 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.

4) Zur vorgebrachten Denkunmöglichkeit:

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

Da eine Wiederaufnahme somit gemäß § 304 BAO „ausgeschlossen“ ist, kann auf die Tauglichkeit des vorgebrachten Wiederaufnahmsgrundes nicht eingegangen werden, und die erste Berufung ist abzuweisen.

**B)** Zur Richtigkeit des Bescheides, der zurückweisend über den Antrag auf Erlassung eines abgeleiteten Bescheides gemäß § 295 BAO hinsichtlich Einkommensteuer 1989 abgesprochen hat:

Die auf § 295 BAO gestützte Erlassung eines Bescheides ist eine amtswegige Maßnahme: § 295 Abs 1 BAO normiert ausdrücklich „*von Amts wegen*“; § 295 Abs 2 BAO macht Abs 1 „*sinngemäß*“ anwendbar und § 295 Abs 3 BAO baut auf Abs 1f auf (arg: „*auch ansonsten*“).

Ein Antrag auf eine amtswegige Maßnahme ist nicht zulässig, weshalb er zurückzuweisen ist (vgl UFS 12.9.2008, RV/2574-W/08). Die denkbare Ausnahme, dass ein Antrag auf eine amtswegige Maßnahme gestellt würde und die Behörde tatsächlich die Maßnahme von Amts

wegen vornähme, sodass der Antrag in der amtswegigen Maßnahme auch seine Erledigung fände (vgl *Stoll*, BAO, 2999f), liegt hier nicht vor, denn das Finanzamt hat eben nicht den vom Bw gewünschten geänderten (neuen) Einkommensteuerbescheid 1989 erlassen.

§ 295 BAO sieht – anders etwa als §§ 201 und 299 BAO – kein Antragsrecht neben der Vorgangsweise von Amts wegen vor. Ein solches Antragsrecht wäre auch überflüssig, weil § 295 BAO keinen Ermessensspielraum lässt und es folglich durch § 311 Abs 2 BAO ohnehin ein Rechtsmittel gibt, das den Abgabepflichtigen vor Untätigkeit des Finanzamtes, wenn dieses von Amts wegen tätig zu werden hätte, schützt. (Vgl auch *Ellinger ua*, BAO<sup>3</sup>, § 295 Anm 12, § 311 Anm 18). Deshalb stellt die Unzulässigkeit eines Antrages auf Erlassung eines abgeleiteten Bescheides gemäß § 295 BAO auch kein denkunmögliches Interpretationsergebnis dar.

Die Zurückweisung des Antrages durch das Finanzamt X ist daher im Ergebnis zu bestätigen und auch die zweite Berufung abzuweisen. Wegen der Unzulässigkeit des Antrages auf Erlassung eines abgeleiteten Bescheides gemäß § 295 BAO ist auf das theoretische Thema der behaupteten Zulässigkeit der Abgabenfestsetzung mit einem allfälligen, auf § 295 BAO gestützt erlassenen Einkommensteuerbescheid 1989 nach Ablauf der Verjährungsfrist hier nicht mehr einzugehen.

Ergeht auch an Finanzamt X zu St.Nr. Y

Wien, am 3. Februar 2009