



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., W., G.Gasse, vertreten durch Dkfm. Mag. DDr. Wilhelm Kryda, 1170 Wien, Jörgerstraße 37/2, vom 28. Juli 2008 gegen den Zurückweisungsbescheid des Finanzamtes Wien 8/16/17 vertreten durch HR Mag. Lackner, vom 21. Juli 2008, mit dem der Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO hinsichtlich der Einkommensteuer für das Jahr 1989 zurückgewiesen wurde, entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) führte in seinem Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO vom 4. Juli 2008 betreffend die Einkommensteuer für das Jahr 1989 aus, dass mit Bescheid vom 7. Mai 2008 – eingelangt am 14. Mai 2008 – festgestellt worden sei, dass der dem gemäß § 295 BAO abgeänderten Einkommensteuerbescheid 1989 zugrunde liegende Bescheid gemäß § 188 BAO vom 10. Feber 1997 mangels gültigen Bescheidaddressaten der Bescheidcharakter fehle und dieser somit keine normative Kraft entfalten habe können. Es handle sich um einen Nichtbescheid (VwGH 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

verfügt habe, 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 (Ablichtung im ESt- Akt, Blatt 4).

Die steuerliche Vertretung des Bw. führte weiters aus, dass mit Grundlagenbescheid für das Jahr 1989, datiert mit 28. März 1991, die anteiligen Einkünfte aus Gewerbebetrieb einheitlich und gesondert festgestellt und dem Bw. zugewiesen worden seien.

Nach einem Betriebsprüfungsverfahren betreffend den Zeitraum 1989 bis 1991 erließ das Finanzamt am 10. Feber 1997 einen Bescheid gemäß § 188 BAO an die L.K.L.AG RNF der H.L.GmbH und Mitgesellschafter, wobei hinsichtlich des Jahres 1989 eine abweichende Feststellung gegenüber dem Grundlagenbescheid vom 28. März 1991 getroffen worden sei.

Gegen die Berufungsentscheidung der Finanzlandesdirektion für Wien, NÖ und Bgld vom 28. Oktober 2002, mit der die Berufung gegen den Bescheid vom 10. Feber 1997 unbegründet abgewiesen wurde, ist am 12. Feber 2002 eine Verwaltungsgerichtshofbeschwerde erhoben worden, die der Verwaltungsgerichtshof mit Beschluss vom 27. Feber 2008, eingelangt am 13. März 2008, zurückgewiesen hat. Die Abgabenbehörde erster Instanz habe über die Berufung in der Folge am 7. Mai 2008 einen Zurückweisungsbescheid erlassen.

Der nunmehr vorliegende Zurückweisungsbescheid des Finanzamtes für den 6., 7. und 15. Bezirk erklärt den Grundlagenbescheid 1989 vom 10. Feber 1997 mangels gültigen Bescheidadressaten zu einem Nichtbescheid und weist die Berufung als unzulässig zurück.

Auf Grund vorhin erwähnter Nichtbescheide sei der ursprüngliche Einkommensteuerbescheid gemäß § 295 BAO durch den vorliegenden Einkommensteuerbescheid 1989 ersetzt worden. Aus der Nichtanerkennung der Ergebniszuweisung für das Jahr 1989 der atypisch stillen Beteiligung auf Ebene des abgeleiteten Bescheides hätten Einkommensteuernachzahlungen resultiert.

Die vorgenommene Abänderung des Einkommensteuerbescheides 1989 gemäß § 295 BAO sei auf Basis eines Nichtbescheides erfolgt und entspreche damit nicht den gesetzlichen Bestimmungen.

Die steuerliche Vertretung des Bw. führte überdies aus, dass an einer Wiederaufnahme dieses Verfahrens ein rechtliches Interesse bestünde, zumal eine Abänderung eines abgeleiteten Bescheides gemäß § 295 BAO nur dann zulässig sei, wenn der betreffende Bescheid von einem Grundlagenbescheid abzuleiten sei. Unbestritten sei nunmehr, dass der am 10. Feber

1997 ergangene Grundlagenbescheid und die Berufungsentscheidung vom 10. Oktober 2002 für das Jahr 1989 ins Leere gegangen seien. Der Abänderung habe somit ein tauglicher Feststellungsbescheid gefehlt. Da der abgeleitete Einkommensteuerbescheid rechtswidrig erlassen worden sei und auch ein nachträglich rechtswirksam erlassener Grundlagenbescheid diesen Mangel nicht heilen würde, sei dem Wiederaufnahmeantrag stattzugeben. Da der Rechtszustand herzustellen sei, der ohne Abänderung gemäß § 295 BAO vorgelegen sei, wäre der Einkommensteuerbescheid in der Fassung des ursprünglichen Einkommensteuerbescheides zu erlassen gewesen.

Diese Neuerlassung sei auch dann zwingend, wenn zu diesem Zeitpunkt bereits ein rechtswirksam erlassener Grundlagenbescheid vorliege, der im Ergebnis dem abgeänderten Einkommensteuerbescheid entspreche. Verfahrensrechtlich berechtige dieser neue Grundlagenbescheid nämlich nur zur Abänderung des auf Grund der Wiederaufnahme neu erlassenen Bescheides.

Abgeleitete Abgabenbescheide unterliegen der Verjährung, sodass dem Rechtsunterworfenen grundsätzlich ein Rechtsverlust drohe.

Das Finanzamt wies mit Bescheid vom 21. Juli 2008 den Antrag des Bw. auf Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die Einkommensteuer für das Jahr 1989 mit der Begründung zurück, dass der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1989 bereits vor mehr als fünf Jahren in Rechtskraft erwachsen und dadurch die Verjährung bereits eingetreten sei.

Dagegen erhob der Bw. Berufung, in der er darauf hinwies, dass der Berufung auch dann Folge zu geben sei, wenn die Bemessungsverjährung der Erlassung eines neuerlichen Abgabenbescheides entgegenstehe.

Mit Abweisungsbescheid entschied das Finanzamt, der Berufung gegen den Zurückweisungsbescheid vom 21. Juli 2008 nicht stattzugeben und führte Folgendes aus:

Das Recht eine Abgabe festzusetzen verjährt gemäß § 209 Abs. 3 BAO spätestens 10 Jahre nach Entstehung des Abgabenanspruches.

Gemäß § 304 lit b BAO sei eine Wiederaufnahme des Verfahrens nach Eintritt der Verjährung ausgeschlossen, sofern ihr nicht ein vor dem Ablauf einer Frist von fünf Jahren nach Eintritt der Rechtskraft des das Verfahren abschließenden Bescheides eingebrachter Antrag gemäß § 303 Abs. 1 BAO zu Grunde liege. Der Bw. habe die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO betreffend den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1989 vom 25. April 1997, der im Jahr 1997 rechtskräftig geworden sei, beantragt.

Hinsichtlich der Einkommensteuer für das Jahr 1989 sei demnach bereits Verjährung eingetreten und der gegenständliche Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens nicht

innerhalb von fünf Jahren nach Rechtskraft des Einkommensteuerbescheides 1989 eingebbracht worden, sodass dieser zu Recht bescheidmäßig zurückgewiesen worden sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

Nach der vorliegenden Aktenlage steht fest, dass die Abgabenbehörde erster Instanz nach einem den Zeitraum 1989 bis 1991 betreffenden Betriebsprüfungsverfahren einen Bescheid gemäß § 188 BAO an die „L.K.L.AG RNF der H.L.GmbH und Mitgesellschafter erließ und diesem Bescheid mangels gültigen Bescheidaddressaten der Bescheidcharakter fehlte.

Um die Zulässigkeit der gegenständlichen 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.

Gemäß § 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 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 Veranlagungszeitraums erlischt, mit dem Zeitpunkt des Erlöschens der Abgabepflicht.

Somit steht im Berufungsfall fest, dass die absolute Verjährung bei der veranlagten Einkommensteuer für das Jahr 1989 mit Ablauf des Jahres 1999 eingetreten ist.

Dem Vorbringen des Bw., dass die Verjährung im Sinne des § 209a Abs. 2 BAO nicht eingetreten sei, ist Folgendes entgegenzuhalten:

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 eingebbracht 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 Wiederaufnahmeantrag kommt die Bestimmung des § 209a Abs 2 BAO nicht zur Anwendung, da dieser nicht vor Eintritt der Verjährung eingebbracht 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 ist.

Die in einer Einzelerledigung des Bundesministeriums für Finanzen vom 28. Oktober 2005 vertretene Rechtsansicht, 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 und hat aus diesem Grunde die Beurteilung der gegenständlichen Rechtsfragen ausschließlich anhand der gesetzlichen Bestimmungen zu erfolgen.

Die Zulässigkeit des in Rede stehenden Wiederaufnahmeantrages ist überdies nach der Bestimmung des § 304 lit a und b BAO zu prüfen, wonach nach Eintritt der Verjährung eine Wiederaufnahme des Verfahrens ausgeschlossen ist, 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 zu Grunde liegt.

Die in der Bestimmung des § 209 Abs. 3 BAO normierte absolute Verjährungsfrist begrenzt auch die Frist des § 304 lit a BAO (vgl. Ritz, BAO³, § 304 Tz 5). Dies bedeutet für den konkreten Fall, dass die absolute Verjährung des Rechts auf Festsetzung der Einkommensteuer für das Jahr 1989 mit dem 31. Dezember 1999 eingetreten ist und der in Rede stehende Wiederaufnahmeantrag nicht davor eingebbracht wurde. Aus diesem Grund ist die Wiederaufnahme des Verfahrens auf Basis des gegenständlichen Antrages gemäß § 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 BAO³, § 304 Anm. 5).

Die formelle Rechtskraft des an den Bw. im Jahre 1997 ergangenen Einkommensteuerbescheides vom 25. April 1997 ist bereits im Jahre 1997 eingetreten.

Daraus ergibt sich, dass die in § 304 lit b BAO normierte Fünfjahrsfrist bereits mit Ablauf des Jahres 2002 endete und somit der im Berufungsfall am 4. Juli 2008 gestellte Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens nicht innerhalb der genannten Fünfjahresfrist eingebbracht wurde.

Aus diesen Gründen hat das Finanzamt zu Recht den gegenständlichen Antrag auf Wiederaufnahme zurückgewiesen.

Da im Berufungsfall aus vorstehenden Gründen eine Wiederaufnahme gemäß § 304 BAO ausgeschlossen ist, war auf die Tauglichkeit des vorgebrachten Wiederaufnahmegrundes nicht mehr einzugehen.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 18. Juni 2009