

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., Adr.1, vertreten durch Stb., vom 17. September 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes N., vom 28. August 2008 betreffend Zurückweisung eines Antrages auf Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung (BAO) hinsichtlich Einkommensteuer 1989 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Aus der Aktenlage ergibt sich, dass mit 8. September 1998 ein gemäß § 295 BAO abgeänderter Einkommensteuerbescheid betreffend das Jahr 1989 erging.

Mit Anbringen vom 13. August 2008 beantragte der Berufungswerber die Wiederaufnahme des gemäß § 295 BAO abgeänderten Einkommensteuerbescheides 1989. Zur Begründung führte er an, es sei mit Bescheid vom 7. Mai 2008 festgestellt worden, das der dem Einkommensteuerbescheid 1989 zugrunde liegende Bescheid bezüglich der Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO der „A. AG RNF der B. Leasing- und Beteiligungs GmbH und Mitgesellschafter“ 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 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.

Den Wiederaufnahmewerber treffe keine 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 werde, geteilt.

Weiters wies der Berufungswerber darauf hin, dass die Wiederaufnahme des rechtskräftigen Verfahrens zu einem abgeänderten Einkommensteuerbescheid 1989 führe.

Der Berufungswerber wies selbst darauf hin, dass der strittige Feststellungsbescheid vom 10. Februar 1997 zuerst mit Berufung und dann am 12. Dezember 2002 mittels Beschwerde beim Verwaltungsgerichtshof bekämpft worden sei. Diese Beschwerde sei mit Beschluss zurückgewiesen worden (VwGH 27.2.2008, 2002/13/0225). Daraufhin habe das Finanzamt Wien Oy. mit 7. Mai 2008 einen Bescheid erlassen, mit dem es die diesbezügliche Berufung vom 17. April 1997 mangels gültigem Bescheidaddressaten als unzulässig zurückgewiesen habe.

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

Das Finanzamt wies den Wiederaufnahmeantrag mit dem angefochtenen Bescheid vom 28. August 2008 zurück und begründete dies ausschließlich damit, dass der Antrag nicht fristgerecht eingebbracht worden sei.

In der Berufung vom 17. September 2008 bestritt der Berufungswerber den Eintritt der Verjährung hinsichtlich der Einkommensteuer für 1989.

Wie der Bw. bereits in seinem Wiederaufnahmeantrag vom 13. August 2008 ausgeführt habe, sei mit Bescheiddatum 7.5.2008 zu Steuernummer Ox. (FA für den Oy. Bezirk) ein Zurückweisungsbescheid zur Berufung vom 17.4.1997 erlassen worden.

In der Anlage werde das Schreiben der Ab.. vom 24.6.2008 überreicht, in dem auf Seite 2 darauf hingewiesen werde, dass zur Wahrung der Frist gem. § 303 Abs. 2 BAO der Wiederaufnahmeantrag bis spätestens 14.8.2008 einzureichen sei. In der Anlage werde weiters der zitierte Bescheid vom 7.5.2008 überreicht, der am 14. Mai 2008 bei Ac. zugestellt worden sei. Der Antrag des Bw. vom 13.8.2008 liege daher innerhalb der vorgesehenen Frist.

Dementsprechend stelle der Bw. den Antrag den Zurückweisungsbescheid aufzuheben und die vom Bw. beantragte Wiederaufnahme und Neuveranlagung der Einkommensteuer 1989 entsprechend durchzuführen.

Mit Berufungvorentscheidung vom 19. Dezember 2008 wurde die Berufung vom 17. September 2008 gegen den Zurückweisungsbescheid betreffend Antrag auf

Wiederaufnahme gem. § 303 BAO der Einkommensteuer 1989 vom 28. August 2008 als unbegründet abgewiesen. Begründend wird darin wie folgt ausgeführt:

„Mit Schreiben vom 13.8.2008 wurde die Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 BAO betreffend die Einkommensteuer 1989 beantragt. Der Antrag wurde mit Bescheid vom 28.8.2008 als nicht fristgerecht eingebbracht zurückgewiesen.“

Mit Schreiben vom 17.9.2008 wurde gegen die Zurückweisung des Antrages auf Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 BAO Berufung eingebbracht und auf ein Schreiben der Ab.. vom 24.6.2008 verwiesen.

Festzustellen ist, dass die Abgabenansprüche des Jahres 1989 mittlerweile absolut verjährt sind. Geänderte Abgabenfestsetzungen wären trotz Verjährung nur nach Maßgabe der §§ 207 bis 209a BAO zulässig.

Im gegenständlichen Fall liegt weder eine unerledigte (Einzel-)Berufung gem. § 209 Abs. 1 BAO noch ein unerledigter Aufhebungs-, Abänderungs- oder Berichtigungsantrag gem. § 302 Abs 2 lit a und b BAO und § 209a Abs. 2 BAO vor. Auch liegt kein Antrag auf Wiederaufnahme vor Ablauf von 5 Jahren nach Eintritt der Rechtskraft des das Verfahren abschließenden Bescheides (gem. § 304 lit. b BAO) und die Voraussetzungen des § 303 Abs. 1 und 2 BAO erfüllend vor.

Die bescheidmäßige Festsetzung der Einkommensteuer vom 8.9.1998 ist daher nicht mehr abänderbar, weshalb dem Berufungsbegehren kein Erfolg zukommen kann.“

In der Folge wurde mit Schriftsatz vom 21. Jänner 2009 der Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt und dieser wie folgt begründet:

„Wie in der Bescheidbegründung richtig ausgeführt, wurde mit Schreiben vom 13.8.2008 die Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 BAO betreffend Einkommensteuer 1989 beantragt.

Dieser Antrag wurde mit Bescheid vom 28.8.2008 als nicht fristgerecht eingebbracht zurückgewiesen.

Mit meiner Berufung vom 17.9.2008 gegen diesen Zurückweisungsbescheid habe ich nicht nur ein Schreiben der Ab.., sondern vor allem den zitierten Bescheid des Finanzamtes Wien Oy. zu Steuernummer Ox. vom 7.5.2008 vorgelegt, der am 14.5.2008 bei Ac. zugestellt wurde.

Damit ist nachgewiesen, daß mein Wiederaufnahmeantrag vom 13.8.2008 innerhalb der Frist des § 303 Abs. 2 liegt und damit der Zurückweisungsbescheid vom 28.8.2008 jeder Rechtsgrundlage entbehrt.

Hinsichtlich der weiteren Ausführungen des Bescheides verweise ich auf meinen Wiederaufnahmeantrag vom 13.8.2008.“

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 der 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 dem 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 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 wurde, trat doch die absolute Verjährung der Einkommensteuer 1989 selbst nach Maßgabe einer fünfzehnjährigen absoluten Verjährungsfrist mit Ablauf des Jahres 2004 ein.

Zum Hinweis des Berufungswerbers, dass nach Maßgabe des § 209a Abs. 2 BAO die Verjährung nicht eingetreten sei, ist Folgendes zu bemerken:

§ 209a Abs. 1 und 2 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 unterliegt der Berufungswerber insoweit einem Irrtum, als er davon ausgeht, dass die Verjährung noch nicht eingetreten sein kann.

Für den gegenständlichen Wiederaufnahmesantrag 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 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. Nach § 6 Abs. 1 des Bundesgesetzes über den unabhängigen Finanzsenat (UFSG) besteht keine Bindung an Weisungen der Mitglieder des unabhängigen Finanzsenates bei Besorgung der ihnen nach den Abgabenvorschriften (§ 3 Abs. 3 BAO) zukommenden Aufgaben. Aus diesem Grunde hat die Beurteilung der gegenständlichen Rechtsfragen anhand der gesetzlichen Bestimmungen zu erfolgen.

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 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, 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 nach Ablauf der sogenannten absoluten Verjährungsfrist des §209 Abs. 3 BAO gestellte Wiederaufnahmsanträge).

Im gegenständlichen Fall wurde nicht bestritten, dass die formelle Rechtskraft des Einkommensteuerbescheides für 1989 vom 8. September 1998 bereits im Jahr 1998 eingetreten ist. Daraus ergibt sich, dass der nunmehr am 13. August 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.

Wien, am 26. Juni 2009