



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vom 22. September 2008 als Erben nach Bx gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 8/16/17 vom 18. August 2008 betreffend Zurückweisung eines Antrages auf Wiederaufnahme des Verfahrens über die Einkommensteuer 1989 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberinnen (Bw) stellten mit Schreiben vom 8.8.2008 einen Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens über die Einkommensteuer 1989. Als Wiederaufnahmegrund führten sie ins Treffen, dem Einkommensteuerbescheid 1989 vom 10.2.1997 liege ein Feststellungsbescheid zugrunde, dem mangels gültigen Bescheidadressaten der Bescheidcharakter fehle. Das Finanzamt habe mit Bescheid vom 7.5.2008 festgestellt, dass der Feststellungsbescheid ein Nichtbescheid sei, nachdem der VwGH nach abgewiesener Berufung über den Feststellungsbescheid die Beschwerde zurückgewiesen habe (VwGH 27.2.2008, [2002/13/0224](#)). Die Feststellung, es handle sich beim Feststellungsbescheid um einen Nichtbescheid, sei auf den abgeleiteten Einkommensteuerbescheid bezogen eine neu hervorgekommene Tatsache.

Mit Bescheid vom 18.8.2008 wies das Finanzamt den Wiederaufnahmeantrag der Bw mit der Begründung zurück, er sei nicht fristgerecht eingebracht worden. Das Recht auf

Abgabenfestsetzung verjähre spätestens zehn Jahre nach Entstehen des Abgabenanspruches ([§ 209 Abs 3 BAO](#)). Eine Wiederaufnahme des Verfahrens sei nach Eintritt der Verjährung ausgeschlossen, sofern nicht binnen fünf Jahren ab Eintritt der Rechtskraft ein Wiederaufnahmeantrag erfolge ([§ 304 lit b BAO](#)). Der Einkommensteuerbescheid 1989 sei im Jahr 1997 rechtskräftig geworden.

Gegen diesen Zurückweisungsbescheid richtet sich nun die Berufung der Bw. Der Rechtsvorgänger der Bw sei an der XY als stiller Gesellschafter beteiligt gewesen, mit Bescheid vom 24.05.1991 sei die Mitunternehmerschaft erklärungsgemäß veranlagt worden, mit Änderungsbescheid gemäß [§ 295 BAO](#) vom 11.11.1991 sei der abgeleitete Einkommensteuerbescheid entsprechend erlassen worden. Im Jahr 1997 sei das Feststellungsverfahren wieder aufgenommen und am 10.2.1997 ein neuer Feststellungsbescheid erlassen worden. Der abgeleitete Einkommensteuerbescheid sei am 28.5.1997 ergangen und gemäß [§ 252 Abs 1 BAO](#) nicht sinnvoll bekämpfbar gewesen.

Gegen den Grundlagenbescheid vom 10.2.1997 sei Berufung erhoben worden. Gegen den abweisenden Berufungsbescheid der FLD für Wien, Niederösterreich und Burgenland sei Beschwerde an den VwGH erhoben worden und mit Beschluss vom 27.2.2008 mit der Begründung zurückgewiesen worden, es habe sich bei der Erledigung der FLD um einen Nichtbescheid gehandelt. Daraufhin habe auch das Finanzamt mit Bescheid vom 7.5.2008 die Berufung gegen den Feststellungsbescheid zurückgewiesen, weil der erstinstanzliche Bescheid infolge unrichtiger Bezeichnung der Bescheidadressaten keine Rechtswirksamkeit erlangt habe.

Entgegen der im Zurückweisungsbescheid vertretenen Rechtsansicht sei die Festsetzungsverjährung noch nicht eingetreten:

a) Die Erklärung über die einheitliche und gesonderte Einkünftefeststellung vom 27.9.1990 liege vor, eine bescheidmäßige Erledigung sei bisher nicht ergangen. Der Einkommensteuerbescheid 1989 sei iSd [§ 209a Abs 2 BAO](#) mittelbar von der Erledigung der Feststellungserklärung vom 27.9.1990 abhängig, weshalb Verjährung noch nicht eingetreten sei.

b) Die Einkommensteuerveranlagung 1989 sei von der Erledigung der Berufung betreffend den Feststellungsbescheid abhängig, diese sei erst mit dem Zurückweisungsbescheid vom 7.5.2008 erledigt. Verjährung liege daher nicht vor ([§ 209a Abs 2 BAO](#)). Vielmehr habe das Finanzamt gemäß [§ 295 BAO](#) neue abgeleitete Bescheide zu erlassen, was hiermit ausdrücklich beantragt werde.

c) Die Verjährung stehe einer Minderung der Abgabefestsetzung und damit auch der Wiederaufnahme des Verfahrens zwecks einer solchen Minderung nicht entgegen, weil im Umfang der Herabsetzung keine Geltendmachung von Abgabenansprüchen vorliege (VwGH 16.11.1984, [83/17/0163](#)).

Der Antrag auf Bescheidänderung gemäß [§ 295 BAO](#) wird von der Bw näher ausgeführt: Die Feststellung, es existiere überhaupt kein rechtswirksamer Grundlagenbescheid, sei einer Aufhebung oder Abänderung eines solchen gleichzuhalten. Mit Rücksicht auf [§ 302 Abs 1 BAO](#) werde auch auf die nicht erfolgte Verjährung ([§ 209a Abs 2 BAO](#)) verwiesen. Der Zurückweisungsbescheid vom 7.5.2008 sei überdies ein grundlagenähnlicher Bescheid iSd [§ 295 Abs 3 BAO](#), der Einkommensteuerbescheid vom 28.5.1997 hätte daher nicht ergehen dürfen, wäre der grundlagenähnliche Bescheid bereits erlassen gewesen. Auch dieser Änderungstatbestand sei somit erfüllt. [§ 295 Abs 3 BAO](#) diene dazu, einen der Rechtsanschauung des VwGH entsprechenden Zustand herzustellen (vgl. § 63 Abs 1 VwGHG), die Verjährung könne daher hier keine Rolle spielen. Außerdem seien die Zurückweisungsbeschlüsse des VwGH rückwirkende Ereignisse iSd [§ 295a BAO](#).

Über die Berufung wurde erwogen:

Den Sachverhalt betreffend wird auf die unstrittige Widergabe der Bw in ihrer Berufung gegen die Zurückweisung der Wiederaufnahme verwiesen, um Wiederholungen zu vermeiden. Zu erörtern ist, ob der Wiederaufnahmeantrag zulässig ist.

1. Verjährung und Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens

Gemäß [§ 304 BAO](#) ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens nach Eintritt der Verjährung 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.

Die absolute Verjährungsfrist ([§ 209 Abs 3 BAO](#)) begrenzt auch die Frist des [§ 304 lit a BAO](#). 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 grundsätzlich mit Ablauf des Kalenderjahrs, für das die Veranlagung vorgenommen wird.

Streitgegenständlich ist der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1989, sodass die absolute Verjährung mit Ablauf des Jahres 2004 eingetreten ist ([§ 209 Abs 3 BAO](#) idF vor BGBl I 2004/57). Die Frist des [§ 304 lit a BAO](#) war sohin im Zeitpunkt der Stellung des streitgegenständlichen Wiederaufnahmeantrags bereits abgelaufen.

Die Frist des [§ 304 lit b BAO](#) ist vor allem von Bedeutung bei Wiederaufnahme trotz Ablauf der sogenannten absoluten Verjährungsfrist des [§ 209 Abs 3 BAO](#). Unter "Rechtskraft" im Sinne des [§ 304 lit b BAO](#) ist die formelle Rechtskraft zu verstehen. Ein Bescheid ist formell rechtskräftig, wenn er durch ordentliche Rechtsmittel (Berufung) nicht oder nicht mehr anfechtbar ist.

Im vorliegenden Verfahren wurde nach Aktenlage das Verfahren, dessen Wiederaufnahme vom Berufungswerber beantragt wird, mit Einkommensteuerbescheid vom 10.2.1997 (Einkommensteuer 1989) abgeschlossen, sodass die formelle Rechtskraft dieses Bescheides bereits im Jahr 1997 eintrat. Der streitgegenständliche Wiederaufnahmeantrag wurde somit außerhalb der Fünfjahresfrist des [§ 304 lit b BAO](#) und sohin nicht rechtzeitig gestellt.

Nachdem der Wiederaufnahmeantrag vom 8.8.2008 nicht rechtzeitig im Sinne des [§ 304 BAO](#) eingebracht worden ist, gelangt [§ 209a Abs 2 BAO](#) nicht zur Anwendung, sodass der Eintritt der - wie oben dargelegten - Verjährung einer (neuen) Abgabensatzung entgegensteht. Desgleichen wären auch eine Aufhebung nach [§ 295 Abs 4 BAO](#) oder ein Antrag nach [§ 295a BAO](#) aufgrund der eingetretenen Verjährung nicht zulässig.

Die Bw verkennen die Rechtslage, wenn sie vorbringen, die Einkommensteuer 1989 sei aufgrund von [§ 209a BAO](#) noch nicht verjährt. [§ 209a BAO](#) hat keine hemmende oder aufschiebende Wirkung auf die Verjährung, er lässt nur unter bestimmten Voraussetzungen zu, Abgaben trotz Verjährung festzusetzen. Die grundlegenden Anträge iSd [§ 209a Abs 2 BAO](#) sind vor Eintritt der Verjährung zu stellen (vgl. *Ritz*, BAO⁴ § 209a Tz 6).

Das von den Bw ins Treffen geführte Erkenntnis des VwGH zur Minderung einer Abgabensatzung (VwGH 16.11.1984, [83/17/0163](#)) ist nicht einschlägig. In jenem Fall wurde darüber abgesprochen, dass eine vorläufige Veranlagung auch nach Verjährung noch den Abgabepflichtigen begünstigend abgeändert werden kann. Davon zu unterscheiden ist die hier gegenständliche Frage, ob nach Eintritt der Festsetzungsverjährung eine Wiederaufnahme des Verfahrens möglich ist.

Im übrigen wäre die Wiederaufnahme auch deshalb unzulässig gewesen, weil der Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens nicht innerhalb der Dreimonatsfrist des [§ 303 Abs 2 BAO](#) eingebracht worden ist. Nicht erst der Ausspruch des Finanzamtes im Jahr 2008 über die fehlende Bescheideigenschaft aufgrund des vorangegangenen VwGH-Erkenntnisses vom

27.2.2008, 2002/13/0224, sondern bereits die Kenntnis über den zugrunde liegenden Sachverhalt der mangelhaften Bescheidadressaten setzte die Dreimonatsfrist in Gang. Im einzelnen wird auf das einschlägige Erkenntnis verwiesen (VwGH 26.2.2013, [2010/15/0064](#)).

2. Antrag auf Erlassung eines abgeleiteten Bescheides gemäß [§ 295 BAO](#) bzw. auf Abänderung gemäß [§ 295a BAO](#)

Der Antrag auf Erlassung eines abgeleiteten Bescheides gemäß [§ 295 BAO](#) richtet sich an das Finanzamt (vgl. *Stoll*, BAO, 2860) und ist von diesem zu behandeln. Auf das abschlägige Erkenntnis des VwGH (26.2.2013, 2010/15/0064) wird ergänzend hingewiesen.

Auch diesem Antrag wäre kein Erfolg beschieden. Zum einen stellt die erstmalige Rechtsprechung des VwGH kein rückwirkendes Ereignis dar (UFS 29.4.2004, RV/0203-W/04; *Ritz*, BAO⁴, § 295a Tz 27). Zum anderen ist ein Antrag nach [§ 295a BAO](#) keiner meritorischen Behandlung mehr zugänglich, wenn die Verjährung bereits eingetreten ist (*Ritz*, BAO⁴, § 295a Tz 34; siehe auch schon oben Punkt 1).

Wien, am 5. April 2013

