



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., gegen den Bescheid des Finanzamtes Hollabrunn Korneuburg Tulln betreffend Zurückweisung eines Antrages auf Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 1 BAO hinsichtlich der Einkommensteuer 1989 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Aus der Aktenlage ergibt sich, dass mit 25. April 1997 ein gemäß § 295 Abs. 1 BAO abgeänderter Einkommensteuerbescheid betreffend das Jahr 1989 erging. Mit Anbringen vom 3. Juli 2008 beantragte der Berufungswerber (Bw.) die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO betreffend den gemäß § 295 BAO abgeänderten Einkommensteuerbescheid 1989. Zum Wiederaufnahmegrund führte er an, es sei mit Bescheid vom 7. Mai 2008 festgestellt worden, dass der dem genannten Einkommensteuerbescheid 1989 zugrunde liegende Bescheid gemäß § 188 BAO der „X AG RNF der Y Unternehmensbeteiligungen 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. Wenn selbst der bescheiderlassenden Behörde die Tatsache nicht bekannt gewesen sei, dass der Grundlagenbescheid nicht über Bescheidcharakter verfüge, so könne diese Tatsache im Verhältnis zum Rechtsunterworfenen nur als „neu hervorgekommen“ gelten. Den Wiederaufnahmewerber treffe kein 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 wurde, geteilt.

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

In der Folge führte der Bw. zum Sachverhalt aus, dass mit Grundlagenbescheid für das Jahr 1989 die anteiligen Einkünfte aus Gewerbebetrieb einheitlich festgestellt und ihm zugewiesen worden seien. Im Jahr 1993 habe eine den Zeitraum 1989 bis 1991 betreffende Betriebsprüfung begonnen, woraufhin das Finanzamt einen Bescheid gemäß § 188 BAO an die „X AG RNF der Y Unternehmensbeteiligungen GmbH und Mitgesellschafter“ erlassen habe, wobei hinsichtlich des Jahres 1989 eine abweichende Feststellung gegenüber dem Grundlagenbescheid getroffen worden sei.

Gegen den Bescheid vom 10. Februar 1997 sei zeitgerecht Berufung erhoben worden. Mit Berufungsvorentscheidung vom 28. Oktober 2002 sei der Grundlagenbescheid bestätigt und die Berufung als unbegründet abgewiesen worden. Dagegen sei wiederum innerhalb der Verjährungsfrist am 12. Dezember 2002 eine Beschwerde beim Verwaltungsgerichtshof eingebracht worden. Mit Beschluss des Verwaltungsgerichtshofes vom 27. Februar 2008 sei die Beschwerde zurückgewiesen worden. Daraufhin habe die Finanzverwaltung am 7. Mai 2008 zur Steuernummer 1 einen Zurückweisungsbescheid zur Berufung vom 17. April 1997 erlassen, welcher den Grundlagenbescheid 1989 vom 10. Februar 1997 - mangels gültigem Bescheidadressaten - zu einem Nichtbescheid erkläre.

Auf Grund der erwähnten Nichtbescheide – erlassen durch das Finanzamt für den 6., 7. und 15. Bezirk in Wien – sei der ursprüngliche Einkommensteuerbescheid 1989 gemäß § 295 BAO durch den vorliegenden Einkommensteuerbescheid 1989 vom 10.2.1997 (gemeint wohl 25.4.1997) ersetzt worden. Aus der Nichtanerkennung der Ergebnisuweisung für das Jahr 1989 der atypisch stillen Beteiligung auf Ebene des abgeleiteten Bescheides würden Einkommensteuernachzahlungen resultieren. Die vorgenommene Abänderung des Einkommensteuerbescheides 1989 gemäß § 295 BAO sei auf Basis eines Nichtbescheides erfolgt und entspreche damit nicht den gesetzlichen Bestimmungen.

Zur rechtlichen Beurteilung führte der Bw. aus, dass an einer Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO aus folgenden Gründen ein rechtliches Interesse bestehe:

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 die von der Abgabenbehörde ausgefertigten Bescheide für das Streitjahr 1989 (vom 10. Februar 1997 sowie vom 28. Oktober 2002) ins Leere gegangen seien. Damit habe jedoch der Abänderung ein tauglicher Feststellungsbescheid gefehlt. Da der abgeleitete Einkommensteuerbescheid vom 25. April 1997 rechtswidrig erlassen worden sei und auch ein nachträglich rechtswirksam erlassener Grundlagenbescheid diesen Mangel nicht heile, sei dem Wiederaufnahmeantrag stattzugeben. Da der Rechtszustand herzustellen sei, der ohne Abänderung gemäß § 295 BAO vorliegen würde, sei der Einkommensteuerbescheid in der Fassung des ursprünglichen Einkommensteuerbescheides vom 7. September 1996 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 25. April 1997 entspreche. Verfahrensrechtlich berechtige dieser neue Grundlagenbescheid nämlich nur zur Abänderung des auf Grund der Wiederaufnahme neu erlassenen Bescheides.

Die beantragte Wiederaufnahme ermögliche die Korrektur dieser rechtswidrigen Abänderung gemäß § 295 BAO.

Allgemein weise der Bw. darauf hin, dass abgeleitete Abgabenbescheide – im Gegensatz zu Feststellungsbescheiden – der Verjährung unterlägen und damit dem Rechtsunterworfenen grundsätzlich ein Rechtsverlust drohe. Die beantragte Wiederaufnahme ermögliche es dem Steuerpflichtigen, seine Ansprüche innerhalb der Verjährung geltend zu machen.

Das Finanzamt wies den Wiederaufnahmeantrag mit dem angefochtenen Bescheid vom 30. Juli 2008 zurück und begründete dies damit, dass der Antrag nicht fristgerecht eingebracht worden sei.

In der dagegen rechtzeitig eingebrachten Berufung wendete der Bw. ein, dass der Verwaltungsgerichtshof (in weiterer Folge: VwGH) im zitierten Erkenntnis nur dem Bescheid vom 28. Oktober 2002 jeglichen Bescheidcharakter abspreche. Der VwGH lasse – im Gegensatz zu den Ausführungen des Finanzamtes – die Frage, ob bereits die erstinstanzlichen Bescheide vom 10. Februar 1997 „Nichtbescheide“ seien, ausdrücklich offen.

Im Übrigen sei erwähnt, dass der VwGH in dieser Sachverhaltskonstellation über die Bescheidqualität der erstinstanzlichen Bescheide gar nicht absprechen könne, da nicht diese, sondern die Erledigung vom 28. Oktober 2002 vor dem VwGH angefochten worden sei.

Hätte bereits der VwGH über die Bescheidqualität der erstinstanzlichen Bescheide vom 10. Februar 1997 abgesprochen, hätte es im Übrigen auch keiner Zurückweisungsbescheide des Finanzamtes für den 6., 7. und 15. Bezirkes in Wien bedurft. Erst mit diesen Zurückweisungsbescheiden sei behördlich die Nichtigkeit der Bescheide festgestellt worden. Frühestens erst ab diesem Zeitpunkt könne daher auch der Fristenlauf für die Einbringen des Wiederaufnahmeantrages zu laufen beginnen.

Der Antrag des Bw. auf Wiederaufnahme sei folglich ein – aus Rechtsschutzüberlegungen gebotener – (zusätzlicher) Rechtsbehelf, der beispielsweise dann von Bedeutung sei, wenn das Finanzamt mit der Erlassung des abgeleiteten Bescheides säumig sei.

In diesem Umfeld der sachlichen Gegebenheiten und des erforderlichen Rechtsschutzes könne eine verfassungskonforme Interpretation der verfahrensgegenständlichen Fristenregelung nur dazu führen, dass die Frist für einen mit Neuerungen betreffend die einheitlichen und gesonderte Feststellung begründeten Wiederaufnahmeantrag nicht früher zu laufen beginne, als beim zuständigen Finanzamt die Verständigung über die nachträgliche Abänderung, die Aufhebung oder die Feststellung der Unwirksamkeit des Feststellungsbescheides einlange und nach außen erkennbar in Erscheinung trete, insbesondere auch nicht früher, als dem Abgabepflichtigen verlässlich bekannt werde, dass das zuständige Finanzamt darauf nicht mit amtswegiger Erlassung eines abgeleiteten Bescheides reagiere.

Ausdrücklich verwies der Bw. abschließend auch darauf, dass es nicht nur eine Wiederaufnahme auf Antrag, sondern auch eine Wiederaufnahme von Amts wegen gäbe. Fakt sei, dass der Einkommensteuerbescheid des Bw. auf Grund eines Nichtbescheides rechtswidrig geändert worden sei und diese Rechtswidrigkeit auch durch einen etwaigen zukünftigen gleich lautenden einheitlichen und gesonderten Feststellungsbescheid saniert werden könne. Damit seien sowohl die Voraussetzung für eine amtswegige Wiederaufnahme als auch die Voraussetzungen des § 295 BAO gegeben.

Die Berufung wurde – ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung – an den Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

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.

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 des Jahres 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.

§ 209 a 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 kann.

Für den gegenständlichen Wiederaufnahmeantrag 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 Abgabensatzung noch auf Grund anderer noch nicht erledigter Anträge trotz Eintritt der Verjährung zulässig sein könnte, bedeutet noch nicht, dass die Abgabensatzung 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 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.

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 für nach Ablauf der so genannten absoluten Verjährungsfrist des § 209 Abs. 3 BAO gestellte Wiederaufnahmeanträge).

Im gegenständlichen Fall wurde nicht bestritten, dass die formelle Rechtskraft des Einkommensteuerbescheides für 1989 vom 25. April 1997 bereits im Jahr 1997 eingetreten ist. Daraus ergibt sich, dass der nunmehr am 7. Juli 2008 eingebrachte Wiederaufnahmeantrag nicht innerhalb der Fünfjahresfrist des § 304 lit. b BAO eingebracht wurde.

Da somit mangels Rechtzeitigkeit eine Wiederaufnahme des Verfahrens bereits gemäß § 304 BAO zu verneinen ist, gehen die seitens des Bw. vorgebrachten Argumente betreffend die Tauglichkeit des Wiederaufnahmegrundes gemäß § 303 Abs. 1 BAO ins Leere.

Damit ist dem Finanzamt – wenn auch mit hier geänderter Begründung – im Ergebnis zuzustimmen, dass der gegenständliche Wiederaufnahmeantrag zurückzuweisen war.

Wien, am 2. Juni 2009

Für die Richtigkeit
der Ausfertigung: