



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vertreten durch Rechtsanwalts-Partnerschaft, vom 24. September 2008 gegen den Zurückweisungsbescheid des Finanzamtes X vom 3. September 2008, mit dem der Antrag auf Wiederaufnahme gemäß § 303 BAO betr. Einkommensteuerbescheid 1989 zurückgewiesen wurde, entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit einem, mit 18. Juli 2008 datierten und beim Finanzamt X laut Eingangsstempel am 31. Juli 2008 eingelangten Schreiben (ESt-Akt BI 40f/1989) stellte der Berufungswerber (Bw) einen „Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 BAO“ betreffend „Gem. § 295 BAO abgeänderter Einkommensteuerbescheid 1989

Bescheidausstellung durch Abgabenbehörde 1. Instanz“. **Anm.** der Berufungsbehörde: Das Antragschreiben basiert erkennbar zum Teil auf einem Antragsmuster, wobei hier das individuelle Bescheidausstellungsdatum des gemäß § 295 BAO an den jeweiligen Antragsteller erlassenen Einkommensteuerbescheides 1989 einzufügen wäre. Laut Aktenlage (BI 28f/1989) datiert der (zuletzt) an den Bw gemäß § 295 Abs 1 BAO erlassene Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1989 vom 9. Mai 1997 und ist mit den „*bescheidmäßigen Feststellungen*“ des Betriebsfinanzamtes zu Steuernummer St.Nr.Beteiligungsgesellschaft vom 10. Februar 1997 begründet worden.

Unter der Zwischenüberschrift „*Wiederaufnahmegrund*“ brachte der Bw in dem mit 18. Juli 2008 datierten Antragsschreiben 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 Wiederaufnahmewerber 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.

Unter den Zwischenüberschriften „*Begründung*“ und „*I. Sachverhalt*“ brachte der Bw 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 „Beteiligungsgesellschaft“ 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 eingebracht 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 St.Nr.Beteiligungsgesellschaft einen Zurückweisungsbescheid zur Berufung vom 17. April 1997 erlassen.

*„Der nunmehr vorliegende **Zurückweisungsbescheid des Finanzamtes für den Betriebsbezirk** 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 Betriebsbezirk – 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 Juli 2008 auf die Wiederaufnahme seines Einkommensterverfahrens für das Jahr 1989 ab, welches unstrittig im Jahr 1997 durch einen Bescheid abgeschlossen worden ist. Unerheblich ist für das Berufungsverfahren, ob dies laut Antrag durch einen Bescheid vom 10. Februar 1997 oder laut Aktenlage durch einen Bescheid vom 9. Mai 1997 geschehen ist. Ebenso unerheblich für das Berufungsverfahren ist, ob der ursprüngliche Grundlagenbescheid (Einkünftefeststellungsbescheid gemäß § 188 BAO) nun vom 24. Mai 1991 oder vom 28. März 1991 datiert.

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 brachte der Bw vor, dass aus nachfolgenden Gründen an einer Wiederaufnahme gemäß § 303 BAO 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 der Bescheid vom 10. Februar 1997 und der Bescheid vom 28. Oktober 2002 für das Streitjahr 1989 ins Leere gegangen seien. Damit habe jedoch der Abänderung ein tauglicher Feststellungsbescheid gefehlt. Da der abgeleitete Einkommensteuerbescheid rechtswidrig erlassen worden sei und auch ein nachträglich rechtswirksam erlassener Grundlagenbescheid diesen Mangel nicht heile (VwGH 93/14/0203), sei dem Wiederaufnahmeantrag stattzugeben. Da der Rechtszustand herzustellen sei, der ohne Abänderung gemäß § 295 BAO vorgelegen sei, sei der Einkommensteuerbescheid in der Fassung des ursprünglichen Einkommensteuerbescheides zu erlassen.

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

Die beantragte Wiederaufnahme ermögliche, diese rechtswidrige Abänderung gemäß § 295 BAO zu korrigieren. Durch Verjährung drohe dem Rechtsunterworfenen grundsätzlich ein

Rechtsverlust. Die beantragte Wiederaufnahme ermögliche dem Steuerpflichtigen seine Ansprüche innerhalb der Verjährung geltend zu machen.

Das Finanzamt X wies diesen Wiederaufnahmeantrag vom 18. Juli 2008 mit dem angefochtenen Zurückweisungsbescheid vom 3. September 2008 zurück und führte begründend aus, dass die Eingabe nicht fristgerecht eingebracht worden sei; eine Bescheidänderung nach Eintritt der absoluten Verjährung sei nicht zulässig.

Mit Schreiben vom 24. September 2008 erhob der Bw gegen den Zurückweisungsbescheid vom 3. September 2008 Berufung mit dem Antrag auf ersatzlose Behebung dieses Bescheides und darauf, seinem Antrag auf Wiederaufnahme Folge zu geben. Die für ihn einschreitende Rechtsanwaltspartnerschaft verwies auf die erteilte Vollmacht.

Begründend wurde vorgebracht, dass die rechtliche Begründung verfehlt sei.

Wie bereits im Wiederaufnahmeantrag ausgeführt, sei mit Bescheid vom 7. Mai 2008 – eingelangt am 14. Mai 2008 – festgestellt worden, dass der dem Einkommensteuerbescheid 1989 des Bw zugrundeliegende Bescheid gemäß § 188 BAO vom 10. Februar 1997 mangels gültigem Bescheidadressaten der Bescheidcharakter fehle und dieser somit keine normative Kraft entfalten könne. Es handele sich sohin um einen Nichtbescheid.

Die Wiederaufnahme sei auch dann zu bewilligen, wenn die Bemessungsverjährung der Erlassung eines neuerlichen Abgabenbescheides entgegenstehe.

Über die Berufungen 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 Abgabensanspruch 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 des 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, 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.

Klarzustellen ist, dass auch § 209a Abs 2 BAO hier nicht bewirkt, dass die Verjährung noch nicht eingetreten wäre:

§ 209a Abs 1 und 2 BAO lauten:

„(1) Einer Abgabensfestsetzung, die in einer Berufungsentscheidung zu erfolgen hat, steht der Eintritt der Verjährung nicht entgegen.

(2) Hängt eine Abgabensfestsetzung unmittelbar oder mittelbar von der Erledigung einer Berufung oder eines in Abgabenvorschriften vorgesehenen Antrages (§ 85) ab, so steht der Abgabensfestsetzung 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 Abgabensfestsetzung trotz des Eintrittes der Verjährung zulassen. Der letzte Fall des § 209a Abs 2 BAO bewirkt den Gleichklang der allfälligen Zulässigkeit einerseits der Bewilligung der Wiederaufnahme und andererseits der neuerlichen Abgabensfestsetzung. Dies ist dem Vorbringen des Bw entgegenzuhalten, wonach die Wiederaufnahme auch dann zu bewilligen wäre, wenn die Bemessungsverjährung der Erlassung eines neuen Abgabensbescheides entgegenstünde.

Zu untersuchen bleiben freilich die Tatbestände der lit a und b des § 304 BAO:

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 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 31. Juli 2008 eingebrachte Wiederaufnahmsantrag nicht innerhalb der Fünfjahresfrist des § 304 lit b BAO eingebracht wurde.

Auch wenn die auf § 295 Abs 1 BAO gestützte Erlassung des mit 9. Mai 1997 datierten Einkommensteuerbescheides für das Jahr 1989 an den Bw rechtswidrig gewesen sein sollte, so darf dies keinesfalls dadurch 'saniert' werden, dass rechtswidrig die Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens 1989 bewilligt würde.

Dem Finanzamt X ist daher zuzustimmen, dass es den Wiederaufnahmeantrag mit dem angefochtenen Bescheid zurückgewiesen hat, weil der Antrag nicht fristgerecht eingebracht worden ist. Nur hinsichtlich der Begründung, dass eine Bescheidänderung nach Eintritt der absoluten Verjährung unzulässig sei, war – wie zuvor ausgeführt – noch weiter zu differenzieren, jedoch mit dem Ergebnis, dass eine Wiederaufnahme nach Eintritt der Verjährung im vorliegenden Fall gemäß § 304 BAO ausgeschlossen ist.

Die gegen den angefochtenen Bescheid gerichtete Berufung wird somit als unbegründet abgewiesen.

Ergeht auch an Finanzamt X zu St.Nr. Y

Wien, am 20. April 2009