



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Hofrätin Dr. Maria Grohe und die weiteren Mitglieder Hofrätin Dr. Christine Smolle, Dr. Karl Stetter und Gerd Wiehart über die Berufung der V., vom 7. August 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes XY, vom 4. August 2008 betreffend Zurückweisung eines Antrags auf Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer für das Jahr 1989 nach der am 25. August 2010 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung gegen den Zurückweisungsbescheid wird als unbegründet abgewiesen.

Der Zurückweisungsbescheid wird abgeändert.

Der Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1989 wird als unzulässig zurückgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Schreiben vom 22. Juli 2008, im Finanzamt eingelangt am 24. Juli 2008, beantragte die Verlassenschaft nach H.S., welcher am 2. Juni 2004 verstarb, die Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 BAO betreffend den gem. § 295 BAO abgeänderten Einkommensteuerbescheid vom 20. November 1997.

Begründend führte sie aus, dass mit Bescheid vom 7. Mai 2008 festgestellt worden sei, dass der dem Einkommensteuerbescheid 1989 zugrunde liegende Bescheid über die einheitliche und gesonderte Feststellung gemäß § 188 BAO vom 10. Februar 1997 mangels eines gültigen Bescheidadressaten ein Nichtbescheid sei, der keine Rechtswirkung entfalte.

Die Qualifizierung des Grundlagenbescheides als Nichtbescheid stelle eine, als tauglichen Wiederaufnahmegrund hinsichtlich des Einkommensteuerbescheides 1989 anzusehende, neu hervorgekommene Tatsache iSd § 303 Abs. 1 lit. b BAO dar. Die Unkenntnis der bescheiderlassenden Behörde betreffend den fehlenden Bescheidcharakter könne diesen Umstand im Verhältnis zum Rechtsunterworfenen nur zu einer "neu hervorgekommenen" Tatsache machen, wobei die Verlassenschaft an der Nichtgeltendmachung kein grobes Verschulden treffe. Diese Rechtsansicht werde durch das Bundesministerium für Finanzen (BMF) in einem Schreiben vom 28. Oktober 2005 geteilt.

Die Wiederaufnahme des Verfahrens würde zu einem im Spruch abgeänderten Einkommensteuerbescheid 1989 führen.

Mit Grundlagenbescheid für das Jahr 1989, datiert vom 24. Mai 1991 seien die anteiligen Einkünfte aus Gewerbebetrieb festgestellt und den Beteiligten zugewiesen worden.

Im Jahr 1993 habe eine die Jahre 1989 bis 1991 umfassende Betriebsprüfung begonnen, die bis 18. Juni 1996 fortgedauert habe - der Bericht über die Betriebsprüfung gemäß § 150 BAO sei datiert mit 20. September 1996. Das zuständige Finanzamt habe am 10. Februar 1997 einen Bescheid gemäß § 188 BAO an die "K.u.Mitgesellschafter" erlassen, wobei hinsichtlich des Jahres 1989 eine abweichende Feststellung gegenüber dem Grundlagenbescheid getroffen worden sei.

Gegen den Bescheid vom 10. Februar 1997 sei fristgerecht Berufung erhoben worden. Mit Berufungsvorentscheidung vom 28. Oktober 2002 sei der Grundlagenbescheid vom 10. Februar 1997 bestätigt und die Berufung als unbegründet abgewiesen worden. Gegen die Erledigung der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 28. Oktober 2002 sei am 12. Dezember 2002 Beschwerde beim Verwaltungsgerichtshof eingebbracht worden. Mit Beschluss vom 27. Februar 2008 sei die Beschwerde gegen die Erledigung der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 28. Oktober 2002 zurückgewiesen worden. Mit Bescheiddatum vom 7. Mai 2008 habe die Finanzverwaltung zur Steuernummer XXX/XXXX einen Zurückweisungsbescheid zur Berufung vom 17. April 1997 erlassen.

Der nunmehr vorliegende Zurückweisungsbescheid des Finanzamtes 6/7/15 erkläre den Grundlagenbescheid 1989 vom 10. Februar 1997 - mangels gültigem Bescheidadressaten - zu einem Nichtbescheid und weise die Berufung als unzulässig zurück.

Aufgrund der oben 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 20. November 1997

ersetzt worden. Aus der Nichtanerkennung der Ergebniszueweisung für das Jahr 1989 der atypischen stillen Beteiligung auf Ebene des abgeleiteten Bescheides resultierte eine Einkommensteuernachzahlung. Da die vorgenommene Abänderung des Einkommensteuerbescheides 1989 gemäß § 295 BAO auf Basis eines Nichtbescheides erfolgt sei, entspreche sie damit nicht den gesetzlichen Bestimmungen.

Die Abänderung des abgeleiteten Bescheides gemäß § 295 BAO sei nur dann zulässig, wenn der betreffende Bescheid von einem Grundlagenbescheid abzuleiten sei. Unstrittig sei nunmehr, dass sowohl der von der Abgabenbehörde ausgefertigte Bescheid vom 10. Februar 1997 als auch der Bescheid vom 28. Oktober 2002 für das Streitjahr 1989 ins Leere gegangen seien. Damit fehle jedoch der Abänderung ein tauglicher Feststellungsbescheid. Da der abgeleitete Einkommensteuerbescheid vom 20. November 1997 somit rechtswidrig erlassen worden sei und auch ein nachträglich erlassener Grundlagenbescheid diesen Mangel nicht heile, sei dem Wiederaufnahmeantrag stattzugeben.

Herzustellen sei in weiterer Folge der Rechtszustand, der ohne Abänderung gemäß § 295 BAO vorgelegen sei, weshalb der Einkommensteuerbescheid 1989 in seiner ursprünglichen Fassung zu erlassen sei.

Hinsichtlich der Verjährung wird vorgebracht, dass abgeleitete Bescheide - im Gegensatz zu Feststellungsbescheiden - der Verjährung unterliegen und damit dem Rechtsunterworfenen grundsätzlich ein Rechtsverlust drohe. Die beantragte Wiederaufnahme ermögliche dem Abgabepflichtigen seine Ansprüche innerhalb der Verjährung geltend zu machen.

Mittels **Zurückweisungsbescheid** vom 4. August 2008 (angefochtener Bescheid), gerichtet an die mittlerweile eingeantwortete Witwe des Verstorbenen, wies das Finanzamt den Wiederaufnahmeantrag gemäß § 303 BAO zurück und führte nach Wiedergabe der Bestimmungen der §§ 304 Abs. 1 lit. b und 209 Abs. 3 BAO aus, dass die Eingabe nicht fristgerecht eingebbracht worden sei. Da hinsichtlich der Einkommensteuer für das Jahr 1989 bereits Verjährung eingetreten sei und der Wiederaufnahmeantrag nicht innerhalb von 5 Jahren nach Rechtskraft des Einkommensteuerbescheides für das Jahr 1989 vom 20. November 1997 eingebbracht worden sei, sei dieser als nicht fristgerecht zurückzuweisen gewesen.

In der **Berufung** vom 7. August 2008 bestritt die Berufungswerberin (Bw.) den Eintritt der Verjährung hinsichtlich Einkommensteuer für 1989 mit folgender Begründung:

Am 27. September 1990 sei eine einheitliche und gesonderte Feststellungserklärung der K.u.Mitgesellschafter abgegeben worden, über die am 24. Mai 1991 erklärungsgemäß abgesprochen worden sei.

Nach Durchführung einer Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO sei dieser Bescheid durch den - oben erwähnten - Feststellungsbescheid vom 10. Februar 1997 ersetzt worden, zu dem nun mit Bescheid vom 7. Mai 2008 (Anm.: des Finanzamtes Wien 6/7/15) festgestellt worden sei, dass er nichtig gewesen sei. Grund für die nichtigen Bescheide seien Fehler in der Adressierung gewesen. Insbesondere seien in dem einheitlichen und gesonderten Feststellungsbescheid bereits verstorbene Personen angeführt worden.

Diesbezüglich sei zu beachten, dass auch im Erstbescheid vom 24. Mai 1991 bereits verstorbene Personen angeführt worden seien. Somit sei auch dieser Bescheid als Nichtbescheid zu qualifizieren gewesen, womit über die Erklärung zur einheitlichen und gesonderten Feststellung der Einkünfte bislang nicht bescheidmäßig abgesprochen worden sei. Es sei daher die am 27. September 1990 abgegebene Erklärung zur einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung der Einkünfte noch immer unerledigt und daher sei wegen mittelbarer Abhängigkeit der Einkommensteuer von diesem Grundlagenbescheid gemäß § 209a Abs. 2 BAO Verjährung für das Jahr 1989 noch nicht eingetreten.

Überdies müsse die Behörde aufgrund der Zurückweisungsbescheide gemäß § 295 BAO neue abgeleitete Bescheide erlassen, da sie den abgeleiteten Bescheid rechtswidrig aufgrund eines Nichtbescheides neu erlassen habe. Zwingendes Ergebnis des Rechtsmittelverfahrens wäre somit die Neuerlassung abgeleiteter Einkommensteuerbescheide für das Jahr 1989. Daher sei auch wegen mittelbarer Abhängigkeit des Verfahrens von der Erledigung einer Berufung in Anwendung des § 209a BAO keine Verjährung eingetreten. Jede andere Auslegung der §§ 295 bzw. 209a BAO sei denkunmöglich, da es nicht sein könne, dass aufgrund von Fehlern, die die Finanzverwaltung zu vertreten habe (nämlich die Erlassung von Nichtbescheiden) und auf die die Steuerpflichtigen im Rahmen des Berufungsverfahrens sogar aufmerksam gemacht haben, wegen des langen Rechtsmittelverfahrens Verjährung zu Lasten des Steuerpflichtigen eingetreten sei. Daher beantrage der Bw. auch ausdrücklich die Erlassung eines neuen abgeleiteten Bescheides, der den Rechtszustand vor Erlassung des rechtswidrig erlassenen, abgeleiteten Bescheides wiederherstelle - die Erlassung des Einkommensteuerbescheides für das Jahr 1989 in seiner ursprünglichen Fassung.

Mit **Berufungsvorentscheidung** wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab und führte hiezu nach Überprüfung des Aktes aus, dass der Verstorbene H.S. mit Schriftsatz vom 3. Dezember 1997 eine form- und fristgerechte Berufung gegen den Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1989 eingebracht habe, worüber bislang noch nicht entschieden worden sei. Daher sei das Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer für das Jahr 1989 noch nicht abgeschlossen, weshalb ein Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens unzulässig sei.

Im rechtzeitig eingebrachten **Vorlageantrag** führte die Bw. aus, dass die Berufung gegen den Zurückweisungsbescheid und gegen den Antrag auf Erlassung eines gem. §295 BAO abgeleiteten Bescheides als unbegründet abgewiesen worden sei.

Ergänzend brachte die Bw. vor, dass auf Ebene der einheitlich und gesonderten Feststellung eine diesbezügliche Feststellungserklärung für das Jahr 1989 abgegeben worden sei, die bis heute nicht bescheidmäßig erledigt sei. Von dieser Feststellungserklärung des Jahres 1989 sei mittelbar die Abgabenfestsetzung des Jahres 1989 abhängig, worauf in der Berufungsvorentscheidung überhaupt nicht eingegangen worden sei. Auf Seite zwei in der Mitte der Berufungsvorentscheidung sei nur lapidar festgestellt worden, dass keine Berufung vorliege.

Das Finanzamt behauptete, eine Berufung gegen einen Nichtbescheid bewirke keine mittelbare Abhängigkeit. Hierzu sei auszuführen, dass sehr viele Gründe dafür sprechen, dass auf Grund der Berufung gegen einen Nichtbescheid eine mittelbare Abhängigkeit gegeben sei, da die Behörde gem. § 295 BAO verpflichtet wäre, den Einkommensteuerbescheid zu ändern. Eine Verjährung könne nicht eintreten.

Ausdrücklich sei darauf verwiesen, dass es nicht nur eine Wiederaufnahme auf Antrag, sondern auch eine Wiederaufnahme von Amts wegen gebe. Fakt sei, dass der Einkommensteuerbescheid auf Grund eines Nichtbescheides geändert worden sei, dass dies rechtswidrig gewesen sei und diese Rechtswidrigkeit durch einen etwaigen zukünftigen gleichlautenden Feststellungsbescheid nicht saniert werden könne (VwGH-Erkenntnis vom 24. November 1980, ZI. 93/14/0203). Damit seien aber die Voraussetzungen für eine amtswegige Wiederaufnahme sowie des § 295 BAO gegeben. Die gebotene amtswegige Änderung des gegenständlichen Einkommensteuerbescheides sei offensichtlich deswegen nicht erfolgt, weil sie sich zugunsten des Bw. auswirken würde.

Über die Berufung wurde erwogen:

Folgender Sachverhalt wird der Entscheidung zu Grunde gelegt:

Mit Grundlagenbescheid vom 24. Mai 1991 wurden dem Herrn H.S. Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus einer atypischen stillen Beteiligung an der Kö.u.Gesellschafter zugerechnet. Der im Rahmen dieses Bescheides erfasste Betrag ergab sich aus der erkläzungsgemäßen Verarbeitung der Erklärung der einheitlichen und gesonderten Einkünfte dieser Mitunternehmerschaft gemäß § 188 BAO vom 27. September 1990.

Aufgrund einer Betriebsprüfung (BP) betreffend die Jahre 1989 bis 1991 bei der obgenannten Gesellschaft erließ das zuständige Finanzamt am 10. Februar 1997 einen geänderten

Grundlagenbescheid für das Jahr 1989, welcher mittels Berufung vom 17. April 1997 bekämpft wurde.

Von diesem Grundlagenbescheid abgeleitet erließ das für die Einkommensteuererhebung des Herrn H.S. zuständige Finanzamt am 20. November 1997 einen geänderten Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1989.

Am 3. Dezember 1997 erhob Herr H.S. gegen den geänderten Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1989 Berufung, worüber bis zum heutigen Tag noch nicht entschieden wurde.

Mit Schriftsatz vom 22. Juli 2008 wurde ein Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 BAO betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1989 gestellt. Dieser Antrag wurde mit Bescheid vom 4. August 2008 zurückgewiesen und dagegen fristgerecht Berufung eingebbracht.

Der festgestellte Sachverhalt ist folgendermaßen rechtlich zu würdigen:

Gem. § 303 Abs. 1 BAO ist dem Antrag einer Partei auf Wiederaufnahme eines durch Bescheid abgeschlossenen Verfahrens stattzugeben, wenn ein Rechtsmittel gegen den Bescheid nicht oder nicht mehr zulässig ist und a) der Bescheid durch Fälschung einer Urkunde, falsches Zeugnis oder eine andere gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonst wie erschlichen worden ist, oder b) Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im abgeschlossenen Verfahren ohne grobes Verschulden der Partei nicht geltend gemacht werden konnten, oder c) der Bescheid von Vorfragen abhängig war und nachträglich über eine solche Vorfrage von der hiefür zuständigen Behörde (Gericht) in wesentlichen Punkten anders entschieden wurde, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Gemäß Abs. 2 leg.cit. ist der Antrag auf Wiederaufnahme gemäß Abs. 1 binnen einer Frist von drei Monaten von dem Zeitpunkt an, in dem der Antragsteller nachweislich von dem Wiederaufnahmsgrund Kenntnis erlangt hat, bei der Abgabenbehörde einzubringen, die im abgeschlossenen Verfahren den Bescheid in erster Instanz erlassen hat.

Die Amtspartei hat in der Berufungsvorentscheidung u.a. festgestellt, dass das Einkommensteuerverfahren für das Jahr 1989, weswegen die Bw. einen Antrag auf Wiederaufnahme gestellt hat, noch nicht abgeschlossen ist. Aus diesem Grund fehlt es auch nach Ansicht des erkennenden Senates an der Voraussetzung für eine stattgebende Erledigung des gegenständlichen Wiederaufnahmeantrages. Denn das Verfahren betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1989 ist auf Grund der nicht erledigten Berufung vom

3. Dezember 1997 noch nicht abgeschlossen und ist somit dem Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens zu Recht nicht statzugeben.

Ebenso zutreffend ist, wenn der Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens als unzulässig und nicht wie im angefochtenen Bescheid als nicht fristgerecht zurückgewiesen wird.

Gem. § 243 BAO sind gegen Bescheide, die Abgabenbehörden in erster Instanz erlassen, Berufungen zulässig, soweit in Abgabenvorschriften nicht anderes bestimmt ist.

In § 303 BAO ist normiert, dass einem Antrag auf Wiederaufnahme statzugeben ist, wenn ein Verfahren durch Bescheid abgeschlossen und ein Rechtsmittel gegen den Bescheid nicht oder nicht mehr zulässig ist. Da das Verfahren betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1989 – wie oben erwähnt – eben noch nicht abgeschlossen ist, ist auch der Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens unzulässig und war dieser demnach mittels Bescheid zurückzuweisen.

Soweit die Bw. in der Berufung gegen den Zurückweisungsbescheid vorbringt, eine Verjährung sei nicht eingetreten, da die einheitliche und gesonderte Feststellungserklärung für das Jahr 1989 nie bescheidmäßig erledigt worden sei, wird darauf hingewiesen, dass dies auf Grund des festgestellten Sachverhaltes nicht zutrifft. Denn am 24. Mai 1991 wurden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb an der Kö.u.Gesellschafter dem Herrn H.S. zugerechnet. Damit ist aber bescheidmäßig über die einheitliche und gesonderte Feststellungserklärung der Kö.u.Gesellschafter entschieden worden.

Wenn die Bw. vermeint, die Einkommensteuerveranlagung für das Jahr 1989 sei von einem Rechtsmittelverfahren betreffend die richtigen Bescheide abhängig, sodass im vorliegenden Fall zwingend abgeleitete Bescheide hätten erlassen werden müssen und deshalb sei keine Verjährung eingetreten, ist zu entgegnen, dass gemäß § 209a Abs. 1 BAO idG einer Abgabenfestsetzung, die in einer Berufung zu erfolgen hat, der Eintritt der Verjährung nicht entgegen steht. Gemäß Absatz 2 leg.cit. steht, wenn die Abgabenfestsetzung unmittelbar oder mittelbar von der Erledigung einer Berufung oder eines in Abgabenvorschriften vorgesehenen Antrages (§ 85 BAO) abhängt, 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 BAO eingebracht wurde. Schon aus dem Wortlaut dieser Bestimmung ergibt sich, dass diese den Eintritt der Verjährung nicht verhindern, sondern unter den dort genannten Voraussetzungen eine Abgabenfestsetzung trotz des Eintrittes der Verjährung zulassen. Da im vorliegenden Fall jedoch rechtzeitig Berufung, nämlich mit Schriftsatz vom 3. Dezember 1997, eingebracht wurde, steht der Abgabenfestsetzung der Eintritt der Verjährung nicht entgegen.

Die Bw. bringt im Vorlageantrag eingangs vor, dass die Berufung gegen den Zurückweisungsbescheid und den Antrag auf Erlassung eines gem. § 295 BAO abgeleiteten Bescheides unbegründet abgewiesen worden sei. Dieses Vorbringen entspricht nicht der Aktenlage. Mit dem Zurückweisungsbescheid vom 4. August 2008 wurde lediglich betreffend die „Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO (Einkommensteuer 1989)“ entschieden, über den im Berufungsschriftsatz vom 7. August 2008 gestellten Antrag auf Erlassung eines abgeleiteten Bescheides ist noch nicht abgesprochen worden.

Soweit die Bw. vermeint, das Finanzamt habe auf Seite zwei in der Mitte der Berufungsvorentscheidung lapidar festgestellt, dass keine Berufung vorliege, ist darauf hinzuweisen, dass die Amtspartei zutreffend in der Berufungsvorentscheidung festgestellt hat, dass frist- und formgerecht Berufung erhoben wurde und dieses Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer für das Jahr 1989 noch nicht abgeschlossen ist. Damit erübrigts sich aber jedes weitere Eingehen auf die Frage, ob die Behörde gem. § 295 BAO verpflichtet gewesen wäre, den Einkommensteuerbescheid abzuändern, denn für das gegenständliche Berufungsverfahren ist ausschließlich die Frage der Zulässigkeit des Wiederaufnahmeantrages vom 22. Juli 2008 zu prüfen.

Wenn die Bw. ausführt, es gebe neben dem Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens auch eine Wiederaufnahme von Amts wegen und im vorliegenden Fall seien die Voraussetzungen für eine amtswegige Wiederaufnahme gegeben, ist zu erwidern, dass über eine amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens nicht zu entscheiden ist, da diese nicht Gegenstand des Verfahrens ist.

Zu bemerken ist noch, dass die in einer Einzelerledigung des BMF vom 28. Oktober 2005 vertretene Rechtsansicht, wonach die Wiederaufnahme auch dann zu bewilligen sei, wenn die Bemessungsverjährung der Erlassung eines neuerlichen Änderungsbescheides entgegensteht, gem. § 6 Abs. 1 UFSG für den unabhängigen Finanzsenat nicht bindend ist. Die Beurteilung der gegenständlichen Rechtsfrage hat ausschließlich anhand der gesetzlichen Bestimmungen zu erfolgen.

Da somit über die Berufung betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1989 noch nicht rechtswirksam abgesprochen wurde, der Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1989 zu Recht zurückgewiesen wurde, war die Berufung gegen den Zurückweisungsbescheid aus den oben genannten Gründen als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 27. August 2010