



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Salzburg
Senat (Salzburg) 13

GZ. RV/0237-S/09,
miterledigt RV/0238-S/09

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Ralf Schatzl und die weiteren Mitglieder Dr. Maria-Luise Wohlmayr, Dr. Walter Zisler und Dr. Otmar Sommerauer über die Berufungen des Bw., gegen die Bescheide des Finanzamtes Salzburg-Stadt, vertreten durch Dr. Alfred Schmidt, betreffend

- 1) Abweisung des Antrages auf Wiederaufnahme des Verfahrens zur Einkommensteuer 1989 vom 25. Juli 2008
- 2) Zurückweisung des Antrages auf Erlassung eines abgeleiteten Bescheides nach § 295 BAO betreffend Einkommensteuer 1989 vom 23. März 2009

nach der am 27. Mai 2009 in 5026 Salzburg-Aigen, Aignerstraße 10, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

- 1) Der Berufung wird Folge gegeben.
Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.
- 2) Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.
Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit einem an das Wohnsitzfinanzamt des Berufungswerbers (Bw.) gerichteten Schreiben vom 9. Juli 2008 teilte dieser Folgendes mit:

"Vom Treuhänder erhielt ich am 24.6.2008 ein Schreiben, dass es bezüglich der atypisch

stillen Beteiligung Fa. XY einen zu Unrecht korrigierten Bescheid des Finanzamtes gegeben hat und daher ein Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO gestellt werden könne. Die beantragte Wiederaufnahme betreffe den gemäß § 295 BAO abgeänderten Einkommensteuerbescheid 1989.

Bedingt durch den lange zurückreichenden Zeitraum habe ich als "nachlässiger Bürger" wahrscheinlich im Gegensatz zu Ihnen die exakten Daten nicht mehr zur Verfügung. Ich darf Sie daher sehr höflich ersuchen, mir den genauen Termin (Tag/Monat/Jahr) für den Erstbescheid 1989 und den genauen Termin für den korrigierten Bescheid (wahrscheinlich 1997) mitzuteilen."

Das Finanzamt wertete dieses Schreiben als Wiederaufnahmeantrag und erließ am 25. Juli 2008 einen Bescheid folgenden Inhaltes:

"Das Ansuchen des Bw. vom 7. Juli 2008, eingebracht am 9. Juli 2008 betreffend Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO des Einkommensteuerbescheides vom 25.4.1997 wird abgewiesen." Als Begründung wurde angeführt, dass bereits Verjährung eingetreten sei und auch die Frist des § 304 lit. b BAO abgelaufen sei. Somit sei eine Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens ausgeschlossen.

In der dagegen eingebrachten Berufung vom 6. August 2008 wandte sich der Bw. mit folgender Begründung gegen diesen Bescheid:

Er habe sich im Jahr 1989 an der A-AG beteiligt. Hinsichtlich der Einkünfte für 1989 sei am 4. September 1990 eine einheitliche und gesonderte Feststellungserklärung abgegeben worden, über die am 28. März 1991 erklärungsgemäß abgesprochen worden sei.

Nach Durchführung einer Wiederaufnahme des Verfahrens sei dieser Bescheid durch den 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 einheitlich und gesonderten Feststellungsbescheid bereits verstorbene Personen angeführt worden. Diesbezüglich sei zu beachten, dass auch in dem (Erst)Bescheid vom 28. März 1991 bereits verstorbene Personen angeführt worden seien. Somit sei auch dieser Bescheid als Nichtbescheid zu qualifizieren, womit über die Erklärung zur einheitlichen und gesonderten Feststellung der Einkünfte nicht bescheidmäßig abgesprochen worden sei. Damit sei gem. § 209a Abs. 2 BAO Verjährung für 1989 noch nicht eingetreten, weil die Einkommensteuerveranlagung des Bw. mittelbar von der Erledigung der Feststellungserklärung abhängt.

Mit gleichem Schriftsatz brachte der Bw. weiters einen Antrag auf Erlassung eines abgeleiteten Bescheides gemäß § 295 BAO ein. Auf Grund der Zurückweisungsbescheide müsste die Behörde gemäß § 295 BAO einen neuen abgeleiteten Bescheid erlassen, weil sie den abgeleiteten Bescheid ja rechtswidrig auf Grund eines Nichtbescheides erlassen habe. Als zwingendes Ergebnis des Rechtsmittelverfahrens gegen die nichtigen Bescheide wären somit neue abgeleitete Bescheide zu erlassen. Auch aus diesem Grund könne gemäß § 209a BAO keine Verjährung eingetreten sein, weil der Einkommensteuerbescheid 1989 somit indirekt von der Erledigung einer Berufung abhängig sei. Es werde somit ausdrücklich die Erlassung eines abgeleiteten Bescheides beantragt, der den Rechtszustand wiederherstelle, der vor Erlassung des rechtswidrig abgeleiteten Bescheides bestanden habe.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 24. März 2009 gab das Finanzamt der Berufung des Bw. statt und hob den Bescheid vom 25. Juli 2008 betreffend die Abweisung des Wiederaufnahmeantrages auf mit der Begründung, der bekämpfte Bescheid sei rechtswidrig, weil ein Wiederaufnahmeantrag gar nicht vorliege. Vielmehr sei das Schreiben des Bw. vom 7. Juli 2008 irrtümlich als Antrag gewertet worden.

Weiters wies das Finanzamt mit Bescheid vom 23. März 2009 den Antrag auf Erlassung eines gemäß § 295 BAO geänderten Bescheides zurück und führte begründend aus, dass § 295 Abs 1 BAO kein Antragsrecht für den Abgabepflichtigen vorsehe, sondern diese Maßnahme sei ausdrücklich als eine "von Amts wegen" vorzunehmende normiert. Einer amtswegigen Maßnahme gemäß § 295 BAO stünde jedoch die eingetretene absolute Verjährung der Einkommensteuer 1989 entgegen.

Auch aus § 209a BAO könne nichts für die Sache des Bw. gewonnen werden, denn die Festsetzung der Einkommensteuer 1989 habe nicht von der Erledigung der Berufung gegen den Feststellungsbescheid abgehängt. Bei diesem habe es sich um einen rechtlich nicht existenten Bescheid (Nichtbescheid) gehandelt; die Berufungserledigung sei daher nur als Formalentscheidung (Zurückweisung) erfolgt, die somit aber keinen Inhalt iSd § 188 Abs 1 oder Abs 3 BAO gehabt hätte.

Mit Schreiben vom 30. März 2009 beantragte der Bw. die Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde II. Instanz durch den gesamten Berufungssenat, weil *"mit Berufungsvorentscheidung vom 24. März 2009 meine Berufung vom 6. August 2008 gegen den Zurückweisungsbescheid vom 25. Juli 2008 betreffend Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens als unbegründet abgewiesen wurde"*.

Gegen den Zurückweisungsbescheid vom 23. März 2009 richtet sich die (weitere) Berufung vom 30. März 2009 mit folgender Begründung:

Die nachträgliche bescheidmäßige Erledigung, dass der Grundlagenbescheid, der zur Abänderung des Einkommensteuerbescheides geführt habe, in Wahrheit ein Nichtbescheid gewesen sei, sei einer Aufhebung des Grundlagenbescheides gleichzusetzen. Es könne nicht sein, dass "der von einem Nichtbescheid abgeleitete Einkommensteuerbescheid zwar rechtswidrig ergangen ist, dieser aber dann nicht gemäß § 295 wieder aufzuheben ist (vgl. VwGH 24.11.1980, ZI 93/14/0203)." Diese Auslegung würde dem Zweck des § 295 BAO zuwiderlaufen. Denn hätte der Bw. damals gegen den abgeleiteten Einkommensteuerbescheid berufen, wäre die Berufung gemäß § 252 BAO abgewiesen worden. Auch aus dem Blickwinkel des Rechtsschutzes könne in verfassungskonformer Interpretation § 295 BAO nur derart ausgelegt werden, dass er auch im gegenständlichen Fall anzuwenden sei.

Die rechtswidrige Änderung des Einkommensteuerbescheides 1989 aufgrund eines Nichtbescheides könne auch durch einen etwaigen zukünftigen gleichlautenden einheitlichen und gesonderten Feststellungsbescheid nicht saniert werden. Festzuhalten sei noch, dass das zu diesem Thema ergangene VwGH-Erkenntnis 2006/13/0115 vom 19.12.2007 im vorliegenden Fall nicht anwendbar sei, da noch immer kein rechtsgültiger Feststellungsbescheid für das Jahr 1989 vorliege. Auch sei zu betonen, dass neben den Einkünften auch die Aspekte Verjährung und Aussetzungszinsen zu beachten seien, sodass eine bloße Gleichschaltung der abgeleiteten Bescheide mit den Grundlagenbescheiden zu kurz greife. Es sei ganz einfach nicht akzeptabel, dass rechtswidrige Bescheide für einen Steuerpflichtigen negative materielle Auswirkungen hätten.

Damit seien die Voraussetzungen des § 295 BAO gegeben. Die gebotene amtswegige Änderung des gegenständlichen Einkommensteuerbescheides scheine nur deswegen nicht zu erfolgen, weil sie sich zu Gunsten des Bw. auswirken würde.

Diese Berufung wurden vom Finanzamt ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt. Da der Bw. in seinem Vorlageantrag betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat verlangt hat, nicht jedoch in seiner Berufung gegen den Zurückweisungsbescheid betreffend die Abänderung gemäß § 295 BAO, beantragte die Referentin gemäß § 282 Abs. 1 Z 2 BAO die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat, weil die Verbindung beider Berufungen zu einem gemeinsamen Verfahren zweckmäßig ist.

Über die Berufung wurde erwogen:

Sachverhalt:

Der dieser Entscheidung zugrunde liegende Sachverhalt, der den Akten des Finanzamtes sowie des Unabhängigen Finanzsenats zu entnehmen ist, ist nicht strittig.

Das Schreiben des Bw. vom 7. Juli 2008 wurde offenbar in der Absicht gestellt, vom Finanzamt die Bescheiddaten zu erfragen, die für die spätere Einbringung eines Wiederaufnahmeantrages erforderlich sind. Tatsächlich wertete das Finanzamt bereits dieses Schreiben als Wiederaufnahmeantrag und erließ den angefochtenen Bescheid. Ein Wiederaufnahmeantrag wurde aber nicht gestellt, und auch im anschließenden Berufungsverfahren wurde ein solcher Antrag nicht gestellt. Vielmehr brachte der Bw. im Berufungsverfahren ausschließlich inhaltliche Einwendungen vor. Seiner Berufungsschrift vom 6. August 2008 ist zu entnehmen, dass er offenbar der Meinung ist, er habe mit dem zitierten Schreiben vom 7. Juli 2008 bereits einen Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens gestellt.

Die Absicht des Bw., einen Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens einzubringen, gründet auf der Feststellung des Finanzamtes Wien 6/7/15, das mit Bescheid vom 7. Mai 2008 aussprach, dass dem Bescheid bezüglich der Feststellung der Einkünfte der A-AG für 1989 vom 10. Februar 1997 mangels gültigem Bescheidadressaten der Bescheidcharakter fehlt und dieser somit keine normative Kraft entfalten konnte. Dieser Bescheid erging - wie vom Berufungswerber selbst dargestellt - offenbar als Reaktion auf den Beschluss des VwGH vom 27. Februar 2008, 2002/13/0224. Mit diesem sprach das Höchstgericht zur Adressierung der Berufsentscheidung der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 28. Oktober 2002 aus, dass diese Erledigung deshalb kein Bescheid sei, weil sie sich unter anderem an nicht mehr existierende Personen gerichtet hatte.

In der Zwischenzeit erging ein weiterer mit 3. Dezember 2008 datierter Bescheid, in dem der Ausspruch des am 7. Mai 2008 erlassenen Schriftstückes wiederholt wurde, dass es sich beim Bescheid bezüglich der Feststellung der Einkünfte gem. § 188 BAO für 1989 vom 10. Februar 1997 um einen "Nichtbescheid" gehandelt habe. Dieser neuerliche Ausspruch wurde zusätzlich mit dem Hinweis auf die Zustellfiktion des § 101 Abs. 4 BAO versehen, der im ersten Bescheid nicht enthalten war.

Der Bw. weist selbst darauf hin, dass auch der erste Feststellungsbescheid über die Einkünfte der A-AG vom 28.3.1991 ins Leere ging, weil auch er Adressierungsfehler enthielt.

Rechtsgrundlagen und rechtliche Würdigung:

1) Zum "Antrag" auf Wiederaufnahme des Verfahrens:

Der Bw. führt in seinem Vorlageantrag aus, dass seine Berufung vom 6. August 2008 gegen den Zurückweisungsbescheid vom 25. Juli 2008 mit Berufungsvorentscheidung vom 24. März 2009 als unbegründet abgewiesen worden sei.

Dies erweist sich als unrichtig. Vielmehr gab das Finanzamt der Berufung des Bw. gegen den Abweisungsbescheid statt und hob den angefochtenen Bescheid auf, und zwar aus folgenden Gründen zu Recht:

Gemäß § 303 Abs. 1 BAO kann eine Partei einen Antrag auf Wiederaufnahme eines durch Bescheid abgeschlossenen Verfahrens stellen, wenn ein Rechtsmittel gegen den Bescheid nicht oder nicht mehr zulässig ist und – neben anderen Voraussetzungen - Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im abgeschlossenen Verfahren ohne grobes Verschulden der Partei nicht geltend gemacht werden konnten. Der Antrag auf Wiederaufnahme ist binnen einer Frist von drei Monaten von dem Zeitpunkt an, in dem der Antragsteller nachweislich von dem Wiederaufnahmsgrund Kenntnis erlangt hat, einzubringen (§ 303 Abs. 2 BAO).

Diese Frist beginnt mit Kenntnis des Wiederaufnahmegrundes und nicht erst mit dessen Beweisbarkeit zu laufen. Sie ist nicht verlängerbar (Ritz, BAO³, § 303 Tz 27f unter Verweis auf VwGH 3.10.1984, 83/13/0067). Ein verspäteter Wiederaufnahmeantrag ist zurückzuweisen (VwGH 22.2.1994, 91/14/0069).

Für die Beurteilung von Anbringen kommt es nicht auf die Bezeichnungen von Schriftsätzen und die zufälligen verbalen Formen an, sondern auf den Inhalt, das erkennbare oder zu erschließende Ziel des Parteischrittes. Maßgebend für die Wirksamkeit einer Prozesserklärung ist das Erklärte, nicht das Gewollte (Ritz, BAO³, § 85 Tz 1 und die dort zitierte Judikatur).

Dem gegenständlichen Schreiben des Bw. ist zu entnehmen, dass er auf die Möglichkeit eines Wiederaufnahmeantrages aufmerksam gemacht wurde und offensichtlich plante, einen solchen Antrag zu stellen, er zu diesem Zweck aber noch Bescheiddaten benötigte. Der Inhalt des Schreibens war somit eindeutig das Einholen von Informationen, um in der Folge einen Wiederaufnahmeantrag stellen zu können. Nach Ansicht des Berufungssenates ist der Inhalt des Schreibens weder undeutlich noch mehrdeutig und lässt nicht die Interpretation zu, dass es sich bereits um einen Wiederaufnahmeantrag handle.

Selbst wenn man davon ausginge, dass aus dem Anbringen zumindest ansatzweise erkennbar ist, eine Wiederaufnahme werde angestrebt, ist für das gegenständliche Berufungsverfahren nichts gewonnen. Ein Wiederaufnahmeantrag muss nämlich nach der Gesetzesvorschrift des § 303a BAO bestimmte Inhaltserfordernisse aufweisen, die der Behörde eine meritorische Entscheidung über den Antrag ermöglichen. Der Wiederaufnahmeantrag hat zu enthalten

a) die Bezeichnung des Verfahrens, dessen Wiederaufnahme beantragt wird

- b) die Bezeichnung der Umstände, auf die der Antrag gestützt wird
- c) die Angaben, die zur Beurteilung der Rechtzeitigkeit notwendig sind und
- d) bei einem auf § 303 Abs 1 lit b gestützten Antrag weiters Angaben, die zur Beurteilung des fehlenden groben Verschuldens an der Nichtgeltendmachung im abgeschlossenen Verfahren notwendig sind.

Entspricht der Wiederaufnahmeantrag nicht diesen Erfordernissen, so hat die Abgabenbehörde einen Mängelbehebungsauftrag zu erlassen.

Das Schreiben des Bw. vom 7. Juli 2008 enthält unstrittig nicht alle notwendigen Angaben, die ein Wiederaufnahmeantrag enthalten muss. Auch wenn daher das Schreiben als Wiederaufnahmeantrag gewertet würde, wäre eine inhaltliche Erledigung nicht möglich, sondern wäre ein Mängelbehebungsverfahren durchzuführen gewesen.

Nach Ansicht des Berufungssenates kann im Schreiben des Bw. vom 7. Juli 2008 kein Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens und auch kein sonstiges Anbringen erblickt werden, das einer bescheidmäßigen Erledigung zugänglich wäre. Selbst wenn das Schreiben aber dennoch als Antrag interpretiert würde, enthält es nicht die Angaben, die ein Wiederaufnahmeantrag laut Gesetz enthalten muss, sodass eine inhaltliche Entscheidung darüber (noch) nicht ergehen durfte. Der vom Finanzamt erlassene Abweisungsbescheid vom 25. Juli 2008 ist daher jedenfalls rechtswidrig erlassen worden und ist somit aufzuheben. Der Berufung ist daher in diesem Punkt stattzugeben, ohne auf die inhaltlichen Einwände in der Berufung und im Vorlageantrag näher einzugehen.

2) Zum Antrag auf Erlassung eines gemäß § 295 BAO abgeleiteten Bescheides:

Die auf § 295 BAO gestützte Erlassung eines Bescheides ist eine amtswegige Maßnahme. § 295 Abs. 1 BAO normiert ausdrücklich "*von Amts wegen*"; § 295 Abs. 2 BAO macht Abs. 1 "*sinngemäß*" anwendbar und § 295 Abs 3 BAO baut auf Abs. 1 auf (arg: "*auch ansonsten*").

Ein Antrag auf eine amtswegige Maßnahme ist nicht zulässig, weshalb er zurückzuweisen ist (vgl UFS 12.9.2008, RV/2574-W/08; siehe auch Ritz, BAO³, § 311 Tz 10 mit Verweis auf VwGH 26.6.2003, 2003/16/0030). § 295 BAO sieht - anders etwa als §§ 201 und 299 BAO - kein Antragsrecht neben der Vorgangsweise von Amts wegen vor. Ein solches Antragsrecht wäre auch überflüssig, weil § 295 BAO keinen Ermessensspielraum lässt und es folglich durch § 311 Abs. 2 BAO ohnehin ein Rechtsmittel gibt, das den Abgabepflichtigen vor Untätigkeit des Finanzamtes, wenn dieses von Amts wegen tätig zu werden hätte, schützt (vgl auch Ellinger ua, BAO³, § 295 Anm 12, § 311 Anm 18). Deshalb stellt die Unzulässigkeit eines Antrages auf Erlassung eines abgeleiteten Bescheides gemäß § 295 BAO auch kein denkunmögliches Interpretationsergebnis dar.

Im übrigen setzt die Maßnahme des § 295 BAO die rechtliche Existenz eines Grundlagenbescheides voraus. Dieser muss nachträglich (somit nach Zustellung des abgeleiteten Bescheides) erlassen oder abgeändert worden sein (Ritz, BAO³, § 295 Tz 3). Da ein solcher rechtsgültiger Grundlagenbescheid – wie der Bw. selbst ausführt - bis zum hier zu beurteilenden Antrag nicht ergangen ist, kommt eine Berichtigung des Einkommensteuerbescheides des Bw. auch aus diesem Grund nicht in Betracht.

Es wird nicht bestritten, dass die Bescheidänderung vom 25. April 1997 auf der Basis eines "Nichtbescheides" erfolgte, dennoch kann dieser Mangel nicht durch eine neuerliche Änderung gemäß § 295 BAO saniert werden. Vielmehr wäre dieser Einwand in einem Berufungsverfahren gegen den Einkommensteuerbescheid zu erheben gewesen. Entgegen der Ansicht des Bw. wäre diese Berufung auch nicht gemäß § 252 BAO abzuweisen gewesen, denn die Bindungswirkung an Entscheidungen in Grundlagenbescheiden setzt die Wirksamkeit dieser Bescheide voraus (VwGH 22.3.1983, 82/14/0210).

Die Zurückweisung des Antrages vom 6. August 2008 durch das Finanzamt ist daher zu bestätigen und die dagegen gerichtete Berufung abzuweisen.

Salzburg, am 27. Mai 2009