



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Mag. Woracsek und die weiteren Mitglieder Mag. Renate Schohaj, Dr. Gerald Alfons, Kammer für Arbeiter und Angestellte für Niederösterreich und Dr. Harald Sippl, Wirtschaftskammer Niederösterreich über die Berufung des Bw., gegen den Bescheid des Finanzamtes Baden Mödling 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 29. April 1997 ein gemäß § 295 Abs. 1 BAO abgeänderter Einkommensteuerbescheid betreffend das Jahr 1989 erging. Mit Anbringen vom 26. Juni 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 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 vom 28. März 1991 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 „KÖCK AG RNF der KÖ 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 Berufungsentscheidung vom 28. Oktober 2002 sei der Grundlagenbescheid bestätigt und die Berufung als unbegründet abgewiesen worden. Dagegen sei 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 731/0880 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 29.4.1997) 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 28.4.1997 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 5. September 1990 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 29.4.1997 entspreche. Verfahrensmäßig 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 wies 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 3. Dezember 2008 zurück und begründete dies damit, dass der Antrag nicht fristgerecht eingebracht worden sei.

In der dagegen rechtzeitig eingebrachten Berufung bestritt der Bw. den Eintritt der Verjährung hinsichtlich der Einkommensteuer 1989.

Er stützte sich darauf, dass am 4. September 1990 eine einheitlich und gesonderte Feststellungserklärung der Mitunternehmerschaft abgegeben worden sei, über die am 28. März 1991 erklärungsgemäß abgesprochen worden sei.

Nach Durchführung einer Wiederaufnahme des Verfahrens sei dieser Bescheid durch den – schon oben beschriebenen – Feststellungsbescheid vom 10. Februar 1997 ersetzt worden, zu dem nun mit Bescheid vom 7. Mai 2008 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 vom 28. März 1991 als Nichtbescheid zu qualifizieren, womit über die Erklärung zur einheitlichen und gesonderten Feststellung der Einkünfte nicht bescheidmäßig abgesprochen worden sei.

Damit könne hinsichtlich des Jahres 1989 keine Verjährung eingetreten sein, weil gemäß § 209 a Abs. 2 BAO die Einkommensteuerveranlagung des Bw. mittelbar von der Erledigung der abgegebenen einheitlich und gesonderten Feststellungserklärung abhängt (siehe Ellinger-Iro-Kramer-Sutter-Urtz in Bundesabgabenordnung zu § 209 a BAO Anmerkung 11; Ritz Bundesabgabenordnung § 209 a Rdz 7).

Im Übrigen sei zu erwähnen, dass selbst, wenn man den Bescheid vom 28. März 1991 nicht als nichtigen Bescheid qualifiziere, hinsichtlich des Einkommensteuerbescheides 1989 keine Verjährung eingetreten sein könne. Denn dann müsse die Behörde auf Grund der Zurückweisungsbescheide gemäß § 295 BAO einen neuen abgeleiteten Bescheid erlassen, da sie ja den abgeleiteten Bescheid rechtswidrig auf Grund eines Nichtbescheides neu erlassen habe. Als zwingendes Ergebnis des Rechtsmittelverfahrens gegen die nichtigen Bescheide wären somit neue abgeleitete Bescheide zu erlassen.

Auch aus diesem Grund könne gemäß § 209 a BAO keine Verjährung eingetreten sein, da der Einkommensteuerbescheid 1989 des Bw. somit indirekt von der Erledigung der Berufung abhängig gewesen sei. Jede andere Auslegung der § 295 bzw. § 209 a BAO sei denkunmöglich, weswegen der Bw. ausdrücklich beantrage, einen abgeleiteten Bescheid zu erlassen, der den Rechtszustand wieder herstelle, der vor Erlassung des rechtswidrigen abgeleiteten Bescheides bestanden habe.

Mit Berufungsvorentscheidung wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab.

Mit Eingabe vom 24. April 2009 beantragte der Bw. die Vorlage seiner Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz sowie die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat. Ergänzend bringt der Bw. vor, dass der Grund, warum ihm bereits im Jahr 1997 bekannt gewesen hätte sein sollen, dass der am 10. Februar 1997 erlassene Bescheid ein Nichtbescheid gewesen sei, nur vermutet werden könne. Fakt sei, dass die

Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland in ihrer Erledigung vom 28. Oktober 2002 nicht von einem Nichtbescheid ausgegangen sei und das zuständige Finanzamt den Bescheid erst am 7. Mai 1997 als Nichtbescheid qualifiziert habe.

Auch wenn die Experten seitens der Finanzverwaltung ganz offensichtlich nicht in der Lage gewesen seien, den Bescheid als Nichtbescheid zu qualifizieren, unterstelle man, dass der Bw. dies bereits im Jahr 1997 hätte erkennen müssen.

Betreffend die Zurückweisung des Wiederaufnahmeantrages als nicht fristgerecht sei festzuhalten, dass der Verwaltungsgerichtshof nur dem Bescheid vom 28. Oktober 2002 jeglichen Bescheidcharakter abgesprochen habe, die Frage, ob bereits die erstinstanzlichen Bescheide Nichtbescheide gewesen seien, habe er ausdrücklich offen gelassen, zumal er darüber gar nicht absprechen habe können.

Hätte bereits der Verwaltungsgerichtshof über die Bescheidqualität der erstinstanzlichen Bescheide abgesprochen, hätte es keiner Zurückweisungsbescheide bedurft. Erst mit diesen Zurückweisungsbescheiden sei behördlich die Nichtigkeit der Bescheide vom 10. Februar 1997 festgestellt worden. Frühestens ab diesem Zeitpunkt habe daher auch der Fristenlauf für die Einbringung des Wiederaufnahmeantrages zu laufen beginnen können.

In diesem Umfeld könne eine Interpretation der Fristenregelung für einen mit Neuerungen betreffend die einheitliche und gesonderte Feststellung begründeten Wiederaufnahmeantrag nur folgende Frist ergeben:

Die Frist für den Antrag auf Wiederaufnahme beginne nicht früher zu laufen, 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.

### ***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 Abgabeananspruches (§ 4 BAO). Der Abgabeananspruch 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 Abgabeananspruch 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.

Zum Hinweis des Bw., wonach nach Maßgabe des § 209 a Abs. 2 BAO die Verjährung nicht eingetreten sei, ist Folgendes zu bemerken:

§ 209 a Abs. 1 und 2 BAO lauten:

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

*(2) Hängt eine Abgabefestsetzung unmittelbar oder mittelbar von der Erledigung einer Berufung oder eines in Abgabenvorschriften vorgesehenen Antrages (§ 85) ab, so steht der Abgabefestsetzung 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 Abgabefestsetzung trotz des Eintrittes der Verjährung zulassen kann. Damit kann dem Bw. nicht in der Annahme gefolgt werden, dass die Verjährung noch nicht eingetreten sei.

Für den gegenständlichen Wiederaufnahmeantrag kommt die Bestimmung des § 209 a Abs. 2 BAO nicht zur Anwendung, da dieser nicht vor Eintritt der Verjährung bzw. Fristablaufes i.S.d. § 304 BAO (siehe auch später) eingebracht wurde. § 209a Abs. 2 (letzter Fall) BAO bewirkt nicht die Zulässigkeit der Verfahrenswiederaufnahme, sondern setzt deren Zulässigkeit – als Folge der Rechzeitigkeit i.S.d. § 304 BAO – voraus. Der Umstand, dass allenfalls die Abgabefestsetzung noch auf Grund anderer noch nicht erledigter Anträge trotz Eintritt der Verjährung zulässig sein könnte, bedeutet noch nicht, dass die Abgabefestsetzung auf Grund des gegenständlichen Wiederaufnahmeantrages zulässig ist.

Auch wenn ein Gleichklang von einerseits der Zulässigkeit der Wiederaufnahme gemäß § 304 BAO und andererseits der Zulässigkeit der neuerlichen Abgabefestsetzung im wiederaufgenommenen Verfahren gemäß §§ 207 bis 209a BAO zu erkennen ist, so wird die Zulässigkeit der Bewilligung der Wiederaufnahme durch § 304 BAO, keinesfalls aber durch § 209a BAO, geregelt.

Der Wiederaufnahmeantrag wurde im Juni 2008 nach Eintritt der Verjährung gestellt, sodass der Ausschluss der Zulässigkeit der Wiederaufnahme auf Grund des Tatbestandes des ersten Halbsatzes des § 304 BAO eingetreten ist. Zu untersuchen bleiben freilich die Ausnahmen von diesem Ausschluss nach den Tatbeständen der lit. a und b des § 304 BAO, denn damit sind für die Bewilligung der Wiederaufnahme (= Wiederaufnahme auf Antrag) Ausnahmen von der grundsätzlich maßgebenden Befristung durch die Verjährung vorgesehen.

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 – wie bereits oben ausgeführt - § 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*, BAO<sup>3</sup>, § 304 Tz. 5 unter Hinweis auf *Ellinger ua.*, BAO<sup>3</sup>, § 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.*, BAO<sup>3</sup>, § 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 29.4.1997 bereits im Jahr 1997 eingetreten ist. Daraus ergibt sich, dass der nunmehr am 26. Juni 2008 eingebrachte Wiederaufnahmeantrag nicht innerhalb der Fünfjahresfrist des § 304 lit. b BAO eingebracht wurde.

Das Vorbringen des Bw. betreffend die Dreimonatsfrist des § 303 Abs. 2 BAO ist nicht zielführend, da die Wiederaufnahme des Verfahrens bereits infolge des Fristablaufes des § 304 BAO ausgeschlossen ist.

Damit ist dem Finanzamt im Ergebnis zuzustimmen, dass der gegenständliche Wiederaufnahmeantrag zurückzuweisen war.

Wien, am 1. Juli 2009