

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R. in der Beschwerdesache Bf., L.str., W., gegen die Bescheide des Finanzamtes Amstetten Melk Scheibbs vom 20. April 2010, betreffend I.) Zurückweisung des Antrages auf Aufhebung der Einkommensteuerbescheide 1990 - 1997,

II.) Zurückweisung des Antrages gem. § 295a BAO betreffend die Einkommensteuerbescheide 1990 - 1997,

III.) Zurückweisung des Antrages auf Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 1 lit. a und b BAO betreffend die Einkommensteuerbescheide 1990 - 1997,

IV.) Zurückweisung des Antrages auf Anwendung des § 295 BAO betreffend die Einkommensteuerbescheide 1990 - 1997

zu Recht erkannt:

Die Beschwerden werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Mit Schriftsatz vom 8. April 2010 stellte der Beschwerdeführer (Bf.) einen I.)

Antrag auf Aufhebung der Einkommensteuerbescheide 1990 - 1997 und führte hiezu begründend aus, dass diese Einkommensteuerbescheide rechtswidrig (mittelbar) von nicht rechtswirksamen Feststellungsbescheiden (wie in der Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 7. November 2008, RV/1293-W/02 festgestellt) abgeleitet worden seien. Aus den Vorakten sei ersichtlich, dass der UFS die Berufungen als unzulässig zurückgewiesen habe, da sich die bekämpften Feststellungsbescheide (F-Bescheide) als nicht rechtswirksam erwiesen hätten. Der Referent dieses Verfahrens habe wiederholt erklärt (dies sei aus dem oben zitierten UFS-Bescheid zu entnehmen), dass durch die Zurückweisung insgesamt keine mündliche Berufungsverhandlung

notwendig sei, weil keine rechtswirksamen Wirkungen durch die Aufhebung der nicht rechtswirksamen Feststellungsbescheide entstünden bzw. diese von Amts wegen (wie im § 295 normiert) beseitigt würden. Trotz wiederholter Anregung auf amtsweigige Herstellung des rechtskonformen Rechtsbestandes durch Anwendung des § 295 BAO warte der Bf. darauf.

Genauso wenig wie die Aufhebung der nicht rechtswirksamen Feststellungsbescheide nicht verjährt gewesen sei, sei auch die zwingende Anwendung des § 295 BAO nicht mit der Begründung einer allfällig eingetretenen Bemessungsverjährung verwehrt, da der § 295 BAO keine Kann-Bestimmung darstelle und direkt an das Feststellungsverfahren anknüpfe. Zusätzlich sei – weil ein Berufungsverfahren anhängig gewesen sei – die Bemessungsverjährung verlängert worden (in Verbindung mit § 209a BAO). Dass sich das Finanzamt nicht an die Entscheidung des UFS halte und die im UFS-Bescheid festgestellte Nichtwirkung nicht von Amts wegen herstellte, sei dem Bf. erst mit Zustellung der verspäteten Verfügung des Ablaufes der Aussetzung der Einhebung vom 25. Juni 2009 bekannt gemacht worden. Die Berufung gegen diese verspätete Verfügung wurde mit UFS-Entscheidung vom 25. März 2010, RV/3366-W/09, mit der verkürzt zusammengefassten Begründung abgewiesen, dass dem Rechtsbestand immer noch rechtswidrige, aber rechtskräftige Einkommensteuerbescheide angehören. Deshalb sei die Einhebung dieser rechtswidrig (mittelbar von rechtswidrig nicht rechtswirksamen Feststellungsbescheiden) abgeleiteten Abgaben (Einkommensteuer) möglich.

Daher beantragte der Bf. die zwingende Ist-Anwendung des § 295 BAO in Verbindung mit der im Ermessen der Abgabenbehörde bestehenden Verlängerungswirkung für die Verjährungsfrist der abgeleiteten Einkommensteuerbescheide 1990 - 1997 unter mittelbarer Anwendung des § 209 Abs. 2 BAO und die Beseitigung der rechtswidrigen Feststellungen und Festsetzungen der Einkommensteuerbescheide 1990 - 1997 durch Aufhebung.

Des Weiteren verwies der Bf. auf die herrschende Vortrags- und Lehrmeinung (Arbeitsbuch Oberlaa 2008, Seite 131), wonach bei dieser konkreten Konstellation des gegenständlichen Falles Ermessen bei der Betrachtung der Bemessungsverjährung der abgeleiteten Bescheide zu beachten sei. Weder vom Nichtbescheid erlassenden Finanzamt noch vom Abgabepflichtigen oder dessen bevollmächtigten Wirtschaftstreuhänder sei erkannt worden, dass letztendlich ein Nichtfeststellungsbescheid vorliege, sodass die Bestimmung des § 252 BAO (Unmöglichkeit der Anfechtung des jeweiligen Festsetzungsbescheides) eine Ermessenserwägung geradezu notwendig mache.

II.)

Antrag gem. § 295a BAO

III.)

Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 1 lit. a und b BAO. Begründend führte der Bf. zu den Anträgen II.) und III.) aus, dass die Ausfertigung eines

Nichtbescheides vorliege, da alle Beteiligten (auch der UFS) verspätet erkannt hätten, dass Nichtbescheide vorlägen, das UFS-bescheidmäßige Versprechen der Nichtwirkung und das nicht neuerliche Tätigwerden des Finanzamtes.

Zur Rechtzeitigkeit wurde vorgebracht, dass erst im letzten UFS-Bescheid vom 25. März 2010 durch den Vorsitzenden erklärt worden sei, solange die rechtswidrig abgeleiteten Bescheide nicht von Amts wegen beseitigt worden seien, sei die Einhebung möglich – was er aber im konkreten Falle nicht zu beurteilen habe.

Das Finanzamt erließ betreffend den

I.)

Antrag auf Aufhebung der Einkommensteuerbescheide 1990 - 1997 einen Zurückweisungsbescheid, da der Antrag nicht fristgerecht (innerhalb obiger Jahresfrist) eingebracht worden sei. Ein Antrag auf Bescheidaufhebung gem. § 299 BAO sei bis zum Ablauf eines Jahres nach Bescheidbekanntgabe zulässig bzw. müsse der Antrag auf Aufhebung vor Ablauf dieser Jahresfrist eingebracht worden sein (§ 302 BAO). Da dies nicht der Fall sei, sei der Antrag nicht zulässig gewesen und zurückzuweisen.

II.)

Antrag gem. § 295a BAO betreffend die Einkommensteuerbescheide 1990 - 1997 einen Zurückweisungsbescheid, da er zu einem Zeitpunkt gestellt worden sei, in dem bereits absolute Verjährung eingetreten sei.

III.)

Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 1 lit. a und b BAO betreffend die Einkommensteuerbescheide 1990 - 1997 einen Zurückweisungsbescheid mit der Begründung, dass der Antrag zu einem Zeitpunkt gestellt worden sei, in dem bereits absolute Verjährung eingetreten sei.

IV.)

Antrag auf Anwendung des § 295 BAO betreffend die Einkommensteuerbescheide 1990 - 1997 einen Zurückweisungsbescheid und führte begründend aus, dass ein Antrag auf Berichtigung gem. § 295 BAO gesetzlich nicht vorgesehen und deshalb unzulässig sei (VwGH vom 26.6.2003, 2003/16/0030).

In den rechtzeitig eingebrachten **Berufungen** (nunmehr: Beschwerden) wurde hinsichtlich des Zurückweisungsbescheides betreffend den

I.)

Antrag auf Aufhebung der Einkommensteuerbescheide 1990 - 1997 ausgeführt, dass dieser Antrag in Verbindung mit der Muss-Bestimmung des § 295 Abs. 3 BAO und nicht gem. § 299 BAO gestellt worden sei. Des Weiteren wurde auf die Begründung zu IV. verwiesen.

II.)

Antrag gem. § 295a BAO betreffend Einkommensteuerbescheide 1990 - 1997 Einhebungsverjährung eingewandt. Eine Hemmung der Verjährung gem. § 238 Abs. 3 lit. b BAO liege nicht vor, da die formelle Rechtskraft der Einkommensteuerbescheide 1990 - 1997, welche rechtswidrig von den nicht rechtswirksamen Grundlagenbescheiden abgeleitet worden seien, bis heute nicht eingetreten sei (siehe UFS-Entscheidung vom 7. November 2008, RV/0342-W/03 und RV/1293-W/02). Der Bf. ersuchte daher - wie im § 295 Abs. 3 BAO bestimmt und als Muss-Bestimmung verankert - um amtswegige Aufhebung der Einkommensteuerbescheide 1990 - 1997, die rechtswidrig von Nichtbescheiden abgeleitet worden seien. Wenn es notwendig sei unter Hinzuziehung der Abänderungsbestimmung des § 295a BAO.

III.)

Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 1 lit. a und b BAO betreffend die Einkommensteuerbescheide 1990 - 1997 vorgebracht, dass der Wiederaufnahmeantrag nur in Verbindung und hinsichtlich der von Amts wegen gebotenen Bestimmung des § 295 Abs. 3 BAO gestellt worden sei. Nicht das originäre Festsetzungsverfahren der Einkommensteuer 1990 - 1997 solle wiederaufgenommen werden, sondern die Beseitigung der rechtswidrig erzeugten, weil durch Ableitung von Nichtbescheiden entstandenen, Einkommensteuerbescheide 1990 - 1997 seien wieder aufzunehmen.

Abermals wurde eingewandt, dass eine Hemmung der Verjährung gem. § 238 Abs. 3 lit. b BAO nicht vorläge, da die formelle Rechtskraft der Einkommensteuerbescheide 1990 - 1997, welche rechtswidrig von den nicht rechtswirksamen Grundlagenbescheiden abgeleitet worden seien, bis heute nicht eingetreten sei (siehe Berufungsentscheidungen jeweils datiert vom 7. November 2008, RV/0342-W/03 und RV/1293-W/02).

Der Bf. ersuche durch Wiederaufnahme des Verfahrens rechtskonform - wie im § 295 Abs. 3 BAO bestimmt und als Muss-Bestimmung verankert - um amtswegige Aufhebung der Einkommensteuerbescheide 1990 - 1997, die rechtswidrig von Nichtbescheiden abgeleitet worden seien.

IV.)

Antrag auf Anwendung des § 295 BAO betreffend die Einkommensteuerbescheide 1990 - 1997 ebenfalls Einhebungsverjährung eingewandt. Eine Hemmung der Verjährung gem. § 238 Abs. 3 lit. b BAO liege nicht vor, da die formelle Rechtskraft der Einkommensteuerbescheide 1990 - 1997, welche rechtswidrig von nicht rechtswirksamen Grundlagenbescheiden abgeleitet worden seien, bis heute nicht eingetreten sei (siehe UFS-Berufungsentscheidungen jeweils datiert vom 7. November 2008, RV/0342-W/03 und RV/1293-W/02).

Wie im § 295 Abs. 3 BAO bestimmt und als Muss-Bestimmung verankert, ersuchte der Bf. um amtswegige Aufhebung der Einkommensteuerbescheide 1990 - 1997, die rechtswidrig von Nichtbescheiden abgeleitet worden seien.

Die Beschwerden wurden dem **Unabhängigen Finanzsenat** (nunmehr: Bundesfinanzgericht) zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Beschwerden wurde erwogen:

I.) Zurückweisung des Antrags auf Aufhebung der Einkommensteuerbescheide 1990 - 1997

In der Berufung bringt der Bf. hiezu vor, dass der Antrag auf Aufhebung der Einkommensteuerbescheide in Verbindung mit der Muss-Bestimmung des § 295 Abs. 3 BAO gestellt worden sei und nicht gem. § 299 BAO. Diesem Vorbringen ist zu erwidern, dass weder die Bestimmung des § 299 BAO auf den § 295 Abs. 3 BAO noch der § 295 Abs. 3 BAO auf den § 299 BAO verweist. Damit ist aber den beiden Bestimmungen jeglicher verfahrensrechtlicher Zusammenhang abzusprechen. Das Finanzamt ist demnach im Recht, wenn es feststellt, dass der Antrag auf Aufhebung gem. § 299 BAO nach Ablauf der Jahresfrist eingebracht wurde (§ 302 BAO) und somit als verspätet zurückzuweisen ist.

II.) Zurückweisung des Antrags gem. § 295a BAO betreffend die Einkommensteuerbescheide 1990 - 1997

Diesen Antrag hat das Finanzamt mit Bescheid zurückgewiesen, da er zu einem Zeitpunkt gestellt worden sei, wonach bereits absolute Verjährung eingetreten sei. Der Bf. wendet hingegen ein, dass eine Hemmung der Verjährung gem. § 238 Abs. 3 lit. b BAO nicht vorliege, da bis heute die formelle Rechtskraft der Einkommensteuerbescheide 1990 - 1997 nicht eingetreten sei. Vorerst ist festzuhalten, dass das Finanzamt mit seiner Begründung, absolute Verjährung sei eingetreten, nur die absolute Verjährungsfrist gem. § 209 Abs. 3 BAO gemeint haben kann. Mit der absoluten Verjährung wird das Recht auf Festsetzung von Abgaben beschränkt und nicht auch das Recht auf Einhebung und zwangsweise Einbringung von Abgaben. Der Bf. hingegen vermeint, dass gem. § 238 Abs. 3 lit. b BAO die Verjährung gehemmt sei, da die formelle Rechtskraft der Einkommensteuerbescheide 1990 - 1997 bis heute nicht eingetreten sei. Diese Ansicht teilt das Gericht nicht. Die Einkommensteuerbescheide 1990 - 1997 sind dem Bf. zugestellt worden und hat dieser dagegen kein Rechtmittel eingebracht. Mit dem ungenützten Ablauf der Rechtsmittelfrist sind die diesbezüglichen Einkommensteuerbescheide in formeller Rechtskraft erwachsen.

Wenn der Bf. die amtswegige Aufhebung der Einkommensteuerbescheide 1990 - 1997 unter Hinzuziehung der Abänderungsbestimmung des § 295a BAO begeht, ist zu bemerken, dass diese Bestimmung nur ein Verfahrenstitel zur Durchbrechung

der (materiellen) Rechtskraft von Bescheiden ist. Sie stellt darauf ab, dass sich aus Abgabenvorschriften die rückwirkende Bedeutsamkeit von nach Bescheiderlassung verwirklichten Sachverhaltselementen ergibt. Es normieren die materiellen Abgabenvorschriften, welchen Ereignissen Rückwirkung zukommt (vgl. Ritz, BAO³, § 295a Tz 3 f). Sehen Abgabenvorschriften eine Rückwirkung vor, ist nach § 295a BAO insoweit eine Änderung von Bescheiden möglich, als das nachträglich eingetretene Ereignis rückwirkend Auswirkungen auf Bestand und Umfang eines Abgabenanspruches zeitigt (VwGH vom 15. Jänner 2008, 2006/15/0219, weiters VwGH vom 20. Februar 2008, 2007/15/0259). Das Erkennen, ein Bescheid ist rechtswidrig ergangen, stellt jedenfalls kein rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 295a BAO dar (Ritz, BAO-Kommentar, 5. Aufl. § 295a, Tz. 27). Der Beschwerde ist somit nicht statzugeben.

III.) Zurückweisung des Antrags auf Wiederaufnahme des Verfahrens gem.

§ 303 Abs. 1 lit. a und lit. b BAO betreffend die Einkommensteuerbescheide 1990 - 1997

In der Beschwerde wird vorgebracht, dass der Wiederaufnahmeantrag nur in Verbindung mit der Bestimmung des § 295 Abs. 3 BAO gestellt worden sei. Diesem Vorbringen ist zu erwidern, dass in der Bundesabgabenordnung der Wiederaufnahmeantrag gem.

§ 303 Abs. 1 lit. a und lit. b BAO zwar bestimmte Voraussetzungen erfüllen muss, um mit einem Wiederaufnahmeantrag erfolgreich zu sein, ein Verweis oder eine Verbindung mit § 295 Abs. 3 BAO ist aus dem § 303 Abs. 1 BAO nicht zu erkennen.

Wenn das Finanzamt in seiner Bescheidbegründung ausführt, der Wiederaufnahmeantrag wurde zu einem Zeitpunkt gestellt, indem bereits absolute Verjährung eingetreten ist, kann keine Rechtswidrigkeit darin erblickt werden. Denn gem. § 304 BAO ist nach Eintritt der Verjährung eine Wiederaufnahme des Verfahrens nur zulässig, wenn der Wiederaufnahmsantrag vor Eintritt der Verjährung eingebracht ist. Gem. § 209 Abs. 3 BAO verjährt das Recht auf Festsetzung einer Abgabe spätestens zehn Jahre nach Entstehung des Abgabenanspruches. Im vorliegenden Fall wurde der Wiederaufnahmsantrag betreffend Einkommensteuer 1990 – 1997 am 8. April 2010 gestellt, somit ist der Wiederaufnahmsantrag weit außerhalb der Verjährung eingebracht worden und hat das Finanzamt zu Recht den Antrag auf Wiederaufnahme zurückgewiesen, da bereits absolute Verjährung eingetreten ist.

Auch kann eine Wiederaufnahmeantrag nur innerhalb der Dreimonatsfrist ab Kenntniserlangung eines Wiederaufnahmsgrundes eingebracht werden. Abgesehen von der Frage des Vorliegens eines Wiederaufnahmegrundes ist der Wiederaufnahmeantrag auch deshalb verspätet, weil die Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates zu RV/1293-W/02 am 7. November 2008 ergangen ist und der Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens erst am 8. April 2010, also nicht innerhalb der Dreimonatsfrist, gestellt wurde.

Soweit der Bf. vermeint, die formelle Rechtskraft der Einkommensteuerbescheide 1990 – 1997 sei bis heute nicht eingetreten und verweist zu diesem Zweck auf die UFS-Entscheidungen jeweils vom 7. November 2008 zu RV/0342-W/03 und RV/1293-

W/02, ist darauf hinzuweisen, dass betreffend die Zahl RV/0342-W/03 nicht die streitgegenständlichen Jahre, sondern das Jahr 1999 angefochten wurde. Hinsichtlich des Verfahrens zu RV/1293-W/02 ist zu erwähnen, dass der Unabhängige Finanzsenat in seiner Entscheidung vom 7. November 2008 ausgesprochen hat, dass sich die Berufungen vom 13. Oktober 1999 gegen Erledigungen des Finanzamtes richteten, die keine Wirkung entfalteten. Die Bescheidadressaten der diesbezüglichen Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates waren jedoch die Gesellschafter der Hausgemeinschaft des Objektes in G. während im gegenständlichen Fall der Bf. Bescheidadressat ist.

IV.) Zurückweisung des Antrags auf Anwendung des § 295 BAO betreffend Einkommensteuerbescheide 1990 – 1997

Wenn der Bf. vorbringt, eine Hemmung der Verjährung liege nicht vor, da die formelle Rechtskraft der Einkommensteuerbescheide 1990 – 1997 bis heute nicht eingetreten sei, teilt das Gericht diese Ansicht nicht. Denn formell rechtskräftig ist ein abgabenrechtlicher Bescheid, wenn er im abgabenbehördlichen Verfahren durch ein ordentliches Rechtsmittel nicht oder nicht mehr angefochten werden kann. Die formelle Rechtskraft eines Bescheides tritt mit ungenütztem Ablauf der Rechtsmittelfrist, bei Beschwerdevorentscheidungen mit ungenütztem Ablauf der Frist zur Stellung des Vorlageantrages ein (Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO³, § 92, Anmerkungen 3 ff). Aus den vorgelegten Unterlagen ist erkennbar, dass gegen die Einkommensteuerbescheide 1990 – 1997 keine Rechtsmittel eingebracht wurden. Damit sind die Einkommensteuerbescheide 1990 – 1997 in formeller Rechtskraft erwachsen, ungeachtet davon, ob sie von nicht rechtswirksamen Grundlagenbescheiden abgeleitet wurden. Denn die Bescheidwirkungen der Einkommensteuerbescheide 1990 -1997 treten unabhängig davon ein, ob die Bescheide richtig sind oder nicht (VwGH vom 19. Dezember 1996, 96/16/0145). Soweit der Bf. in diesem Zusammenhang abermals die UFS-Entscheidungen, jeweils datiert vom 7. November 2008, RV/1293-W/02 und RV/0342-W/03, zitiert, ist zu erwidern, dass Gegenstand dieser Entscheidungen die Erledigungen des Finanzamtes Scheibbs jeweils vom 9. September 1999 betreffend die Jahre 1990 bis 1997 und jeweils vom 27. Jänner 2003 betreffend das Jahr 1998 und 1999 waren. Der VwGH stellte im Erkenntnis vom 19. September 2003, 2000/14/0147 fest, dass die Rechtskraft nicht wegen einer Entscheidung in einem anderen Verfahren durchbrochen werden kann, da zwischen unterschiedlichen Verfahren betreffend verschiedener Abgabepflichtiger kein Zusammenhang hergestellt werden kann.

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH soll § 295 Abs. 1 BAO gewährleisten, dass abgeleitete Bescheide - hier die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1990 bis 1997 - dem aktuell vorliegenden Grundlagenbescheid (und der materiellen Rechtslage) entsprechen. Die grundsätzliche Funktion der genannten Vorschrift besteht darin, abgeleitete Bescheide mit den aktuellen Inhalten der zu Grunde liegenden Feststellungsbescheide in Einklang zu bringen (vgl. zuletzt VwGH vom 26. Februar 2015, Zl. 2012/15/0127). Aus dem Wortlaut der Bestimmung des § 295 BAO ergibt sich, dass es sich bei einer Änderung oder Aufhebung gemäß dieser Bestimmung um

eine amtswegige Maßnahme handelt. § 295 BAO sieht kein Antragsrecht zusätzlich zur Vorgangsweise von Amts wegen vor. Ein solches Antragsrecht ist auch deshalb überflüssig, weil § 295 BAO der Abgabenbehörde kein Ermessen einräumt, sondern von Amts wegen zwingend zu beachten ist (VwGH 28. März 1996, 94/16/0254). Auf Grund des nicht vorgesehenen Antragsrechtes in § 295 BAO besteht kein Anspruch auf eine meritorische (inhaltliche) Erledigung des vorliegenden Antrages. Dem Finanzamt ist somit nicht mit Erfolg entgegenzutreten, wenn es den Antrag als unzulässig zurückweist.

Da der Antrag auf Änderung des Bescheides zurückzuweisen ist, kommt den Überlegungen, ob der Erlassung eines abgeänderten Bescheides Verjährung entgegensteht, in diesem Zusammenhang keine Entscheidungsrelevanz zu.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Da die Voraussetzungen für die Zulässigkeit einer Revision nicht vorliegen, war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 24. März 2016