



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Y, vertreten durch Dkfm. Reinhard Schmidt SteuerberatungsgesmbH, 5280 Braunau, Stadtplatz 43, gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 8/16/17 vom 7. August 2008 betreffend die Zurückweisung eines Antrages auf Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 1 lit. b Bundesabgabenordnung (BAO) hinsichtlich Einkommensteuer 1989 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Schreiben vom 17. Juli 2008, beantragte der Bw. die Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 BAO betreffend den gem. § 295 BAO abgeänderten Einkommensteuerbescheid 1989 vom 12. Mai 1998.

Begründend führt er aus, dass mit Bescheid vom 7. Mai 2008, eingelangt am 14. Mai 2008, festgestellt worden sei, dass der dem Einkommensteuerbescheid 1989 zugrunde liegende Bescheid über die einheitliche und gesonderter Gewinnfeststellung gem. § 188 BAO vom 10. Februar 1997 mangels gültigem Bescheidadressaten ein Nichtbescheid sei (Hinweis auf VwGH 29. 9. 1997, 93/17/0042), welcher keine Rechtswirkungen entfalte.

Der auf Grundlage des Nichtbescheides erlassene - gemäß § 295 BAO abgeänderte - Einkommensteuerbescheid 1989, welcher den ursprünglichen Einkommensteuerbescheid ersetzt habe, entbehre daher der gesetzlichen Grundlage. Dieser Mangel könne nach der Judikatur auch nicht durch einen nachträglich erlassenen Grundlagenbescheid geheilt werden und es sei im Wege der beantragten Wiederaufnahme der Rechtszustand vor Erlassung des Bescheides herzustellen, sprich mit anderen Worten der Einkommensteuerbescheid 1989 in seiner ursprünglichen Fassung zu erlassen.

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 Bescheid erlassenden Behörde betreffend den fehlenden Bescheidcharakter könne diesen Umstand im Verhältnis zum Rechtsunterworfenen nur zu einer "neu hervorgekommenen" Tatsache machen, wobei den Bw. an der Nichtgeltendmachung kein grobes Verschulden treffe.

Diese Rechtsansicht des Bw. werde durch das Bundesministerium für Finanzen (BMfF) in einem Schreiben vom 28. Oktober 2005 geteilt.

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

Das FA wies den Wiederaufnahmeantrag mit Bescheid vom 7. August 2008 zurück und führte unter Hinweis auf die in § 304 BAO normierten Fristen begründend aus, dass die Eingabe verspätet eingebracht worden sei.

Im Wiederaufnahmeantrag des Bw. und in der Berufung vom 1. September 2008 gegen den Zurückweisungsbescheid des Finanzamtes vom 7. August 2008 und in der mit 24. Nov. 2008 datierten Berufungsergänzung wurde seitens des Bw. ausgeführt, dass dem Bw. Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus einer atypisch stillen Beteiligung an der XAG zugerechnet worden seien.

Aufgrund einer Betriebsprüfung betreffend die Jahre 1989 - 1991 bei der XAG sei ein mit 10. Februar 1997 datierter, geänderter Grundlagenbescheid für 1989 erlassen worden, welcher „zeitgerecht“ mittels Berufung bekämpft worden sei.

In weiterer Folge sei die gegen die den Grundlagenbescheid 1989 erlassene und auf Abweisung lautende Berufungsentscheidung vom 28. Oktober 2002 eingebrachte Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof - mit dem Hinweis, dass es sich bei der in Beschwerde gezogenen Berufungsentscheidung um einen Nichtbescheid handle - mit Beschluss vom 27. Februar 2008, eingelangt am 13. März 2008, als unzulässig zurückgewiesen worden.

Aufgrund vorgenannter Zurückweisung habe das für die Erlassung des Grundlagenbescheides zuständige Finanzamt die den Grundlagenbescheid bekämpfende Berufung mit Bescheid vom 7. Mai 2008 mit dem Hinweis, dass dem bekämpften Schriftstück mangels gültigem Bescheidadressaten kein Bescheidcharakter zukomme, ebenfalls als unzulässig zurückgewiesen.

Die vom Finanzamt ins Treffen geführte Verjährung könne angesichts der Tatsache, dass nach der Bestimmung des § 209 a Abs. 2 BAO die Einkommensteuerveranlagung des Bw. mittelbar von der Erledigung der eingebrachten Erklärung zur Feststellung der Einkünfte für das Jahr 1989 abhängig sei, nicht eingetreten sein.

Der Grund für die nichtigen Bescheide sei darin gelegen gewesen, dass im Feststellungsbescheid vom 24. Mai 1991 bereits verstorbene Personen angeführt worden seien.

Somit sei auch dieser Bescheid als Nichtbescheid zu qualifizieren, womit über die die Erklärung zur einheitlichen und gesonderten Feststellung der Einkünfte für das Jahr 1989 nicht bescheidmäßig abgesprochen worden sei.

Im übrigen sei nach dem Dafürhalten des Bw. für die Einkommensteuer 1989 auch dann keine Verjährung eingetreten, selbst wenn es sich bei dem Feststellungsbescheid vom 24. Mai 1991 um keinen Nichtbescheid handeln würde, da die Abgabenbehörde in Ansehung der Zurückweisungsbescheide einen auf § 295 BAO basierenden neuen abgeleiteten Bescheid zu erlassen gehabt hätte, da die Abgabenbehörde den abgeleiteten Bescheid rechtswidrig auf der Basis eines nichtigen Grundlagenbescheides erlassen habe.

Somit wäre auch in diesem Fall der Einkommensteuerbescheid 1989 indirekt von der Erledigung einer Berufung abhängig und somit dem Eintritt der Verjährung gemäß § 209 a BAO abträglich.

Eine andere Auslegung der Bestimmungen der §§ 209 a bzw. 295 BAO wäre denkunmöglich, da es nicht sein könne, dass auf Grund von bereits vom Steuerpflichtigen im Rechtsmittelverfahren monierten Fehlern, die die Finanzverwaltung, via Erlassung von Nichtbescheiden zu vertreten habe und ob der Länge des Rechtsmittelverfahrens Verjährung zu Lasten des Steuerpflichtigen eintrete.

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 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 Abgabenanspruch 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 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 Berufungswerbers, dass nach Maßgabe des § 209a Abs. 2 BAO die Verjährung nicht eingetreten sei, ist Folgendes zu bemerken:

§ 209 a Abs. 1 und 2 BAO lauten:

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

(2) Hängt eine Abgabenfestsetzung unmittelbar oder mittelbar von der Erledigung einer Berufung oder eines in Abgabenvorschriften vorgesehenen Antrages (§ 85) ab, so steht 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 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. Damit unterliegt der Berufungswerber insoweit einem Irrtum, als er davon ausgeht, dass die Verjährung noch nicht eingetreten sein kann.

Für den gegenständlichen Wiederaufnahmeantrag kommt die Bestimmung des § 209a Abs. 2 BAO nicht zur Anwendung, da dieser nicht vor Eintritt der Verjährung eingebracht wurde. 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 sein muss.

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 § 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 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*, BAO³, § 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 bereits im Jahr 1997 eingetreten ist. Daraus ergibt sich, dass der nunmehr am 17. Juli 2008 eingebrachte Wiederaufnahmeantrag nicht innerhalb der Fünfjahresfrist des § 304 lit. b BAO eingebracht wurde.

Damit ist dem Finanzamt zuzustimmen, wenn aus diesem Grund der gegenständliche Wiederaufnahmeantrag zurückgewiesen wurde.

In Ansehung vorstehender Ausführungen war daher wie im Spruch zu befinden.

Wien, am 23. Juli 2009