



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Dkfm. Elmar Gollowitzer, Steuerberater, 1030 Wien, Radetzkystraße 7, vom 29. August 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf vom 7. August 2008 betreffend Zurückweisung eines Antrages auf Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 1989 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Schreiben vom 3. Juli 2008, eingelangt beim Finanzamt am 7. Juli 2008, beantragte der Berufungswerber (Bw.) die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO hinsichtlich des gemäß § 295 BAO abgeänderten Einkommensteuerbescheides für das Jahr 1989 vom 24. April 1997 und führte begründend aus, dass laut Bescheid vom 07. Mai 2008, eingelangt am 14. Mai 2008, festgestellt worden sei, dass der dem oben genannten Einkommensteuerbescheid 1989 zugrunde liegende Bescheid gem. § 188 BAO vom 10. Februar 1997 mangels gültigem Bescheidadressaten der Bescheidcharakter fehle und dieser somit keine normative Kraft habe entfalten können. Es handle sich um einen Nichtbescheid (VwGH 29. September 1997, ZI. 93/17/0042).

Die Qualifizierung des Grundlagenbescheides als Nichtbescheid stelle eine neu hervorgekommene Tatsache im Sinn des § 303 Abs.1lit.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 verfügt habe, so könne diese Tatsache im Verhältnis zum Rechtsunterworfenen nur als *"neu hervorgekommen"* gelten. Den Wiederaufnahmewerber treffe kein grobes Verschulden an der Nichtgeltendmachung dieses Umstandes.

Die oben beschriebene Rechtsansicht werde durch die Erledigung des Bundesministeriums für Finanzen vom 28. Oktober 2005 geteilt. Siehe beiliegende Kopie der Erledigung.

Weiters wies der Bw. darauf hin, dass die Wiederaufnahme des rechtskräftigen Verfahrens zu einem abgeänderten Einkommensbescheid, gemeint wohl Einkommensteuerbescheid, 1989 führe.

Mit Grundlagenbescheid für das Jahr 1989, datiert mit 24. Mai 1991, seien anteilige Einkünfte aus Gewerbebetrieb einheitlich festgestellt und dem Bw. zugewiesen worden.

Im Jahr 1993 (12. Oktober 1993) habe eine den Zeitraum 1989-1991 betreffende Betriebsprüfung, die bis 18. Juni 1996 - Bericht über die Betriebsprüfung gem. § 150 BA0 datiert mit 20. September 1996 - angedauert habe, begonnen. Das Finanzamt habe am 10. Februar 1997 - eingelangt am 19. März 1997 - einen Bescheid gem. § 188 BA0 an die K erlassen wobei hinsichtlich des Jahres 1989 eine abweichende Feststellung gegenüber dem Grundlagenbescheid vom 28. März 1991 getroffen worden sei.

Gegen den Bescheid vom 10. Februar 1997 sei zeitgerecht Berufung erhoben worden. Mit Berufungsentscheidung 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. Oktober 2002 eine Beschwerde beim Verwaltungsgerichtshof eingebracht worden. Mit Beschluss des Verwaltungsgerichtshofes vom 27. Februar 2008 - eingelangt am 13. März 2008 - sei die Beschwerde gegen die Erledigung der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 28. Oktober 2002 zurückgewiesen worden. Mit Bescheiddatum vom 07. Mai 2008 habe die Finanzverwaltung zur Steuernummer Nr einen Zurückweisungsbescheid zur Berufung vom 17. April 1997 erlassen.

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

Auf Grund vorhin erwähnter Nichtbescheide -erlassen durch das Finanzamt – sei der den Bw. betreffenden ursprünglichen Einkommensteuerbescheid 1989 gem. § 295 BA0 durch den vorliegenden Einkommensteuerbescheid 1989 vom 10. Februar 1997 ersetzt worden.

Aus der Nichtanerkennung der Ergebniszurückweisung für das Jahr 1989 der atypisch stillen Beteiligung auf Ebene des abgeleiteten Bescheides resultierte eine Einkommensteuernachzahlung.

Die vorgenommene Abänderung des Einkommensteuerbescheides 1989 gem. § 295 BA0 sei auf Basis eines Nichtbescheides erfolgt und entspreche damit nicht den gesetzlichen Bestimmungen.

An einer Wiederaufnahme gem. § 303 BA0 bestehe aus nachfolgenden Gründen ein rechtliches Interesse:

Die Abänderung eines abgeleiteten Bescheides gem. § 295 BA0 sei nur dann zulässig, wenn der betreffende Bescheid von einem Grundlagenbescheid abzuleiten sei. Unbestritten sei nunmehr, dass 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 sei. Damit habe jedoch der Abänderung ein tauglicher Feststellungsbescheid gefehlt. Da der abgeleitete Einkommensteuerbescheid vom 24. April 1997 rechtswidrig erlassen worden sei und auch ein nachträglich rechtswirksam erlassener Grundlagenbescheid diesen Mangel nicht heile (sieheVwGH Zl. 93/14/0203), sei dem Wiederaufnahmeantrag stattzugeben.

Da der Rechtszustand herzustellen sei, der ohne Abänderung gemäß § 295 BA0 vorgelegen sei, sei der Einkommensteuerbescheid in der Fassung des ursprünglichen Einkommensteuerbescheides 1989 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 24. April 1997 entspreche. Verfahrensrechtlich berechtige dieser neue Grundlagenbescheid nämlich nur zur Abänderung des auf Grund der Wiederaufnahme neu erlassenen Bescheides.

Die beantragte Wiederaufnahme ermögliche diese rechtswidrige Abänderung gem. § 295 BA0 zu korrigieren.

Der Bw. wies allgemein darauf hin, dass abgeleitete Abgabenbescheide - im Gegensatz zu Feststellungsbescheiden der Verjährung unterlägen und damit den Rechtsunterworfenen

grundsätzlich ein Rechtsverlust drohe (siehe "Ritz Kommentar zur Bundesabgabenordnung 3. Auflage", Seite 608 RdZ bzw. BMF SWK 2004, S 878)

Die beantragte Wiederaufnahme ermögliche dem Steuerpflichtigen seine Ansprüche innerhalb der Verjährung geltend zu machen.

Im Sinne der obigen Ausführungen beantragte der Bw. die Wiederaufnahme des Verfahrens.

Mit Bescheid vom 7. August 2008 wies das Finanzamt den Antrag vom 3. Juli 2008 auf Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 1989 zurück und führte begründend aus, dass die Eingabe nicht zulässig sei, da nach Eintritt der Verjährung eine Wiederaufnahme ausgeschlossen sei, sofern ihr nicht ein 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 vor Ablauf einer Frist von fünf Jahren nach Eintritt der Rechtskraft des das Verfahren abschließenden Bescheides eingebrachter Antrag gemäß § 303 Abs 1 BAO zugrunde liege (§ 304 BAO).

Mit Schreiben vom 29. August 2008 erhob der Bw. Berufung gegen den Zurückweisungsbescheid vom 7. August 2008 und führte begründend aus, dass das Finanzamt seinen Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend das Jahr 1989 mit der Begründung, dass der Antrag auf Wiederaufnahme nicht rechtzeitig eingebracht worden sei, da hinsichtlich des Einkommensteuerbescheides 1989 bereits Verjährung eingetreten sei, zurückgewiesen habe. Dies sei jedoch - wie sich aus folgenden Ausführungen ergeben werde - unrichtig:

Der Bw. habe sich im Jahr 1989 an der K. beteiligt. Hinsichtlich der Einkünfte 1989 sei am 4. September 1990 eine einheitliche und gesonderte Feststellungserklärung abgegeben worden.

Mit Bescheid vom 28. März 1991 sei die Mitunternehmerschaft erklärungsgemäß veranlagt worden. Im Jahr 1997 sei das Verfahren hinsichtlich der Einkünfte 1989 wieder aufgenommen worden. Es sei am 10. Februar 1997 ein neuer einheitlicher und gesonderter Feststellungsbescheid erlassen worden. Gegen diesen sei das Rechtsmittel der Berufung erhoben worden. Dieses sei mit Bescheid vom 28. Oktober 2002 von der Finanzlandesdirektion Wien, Niederösterreich und Burgenland abgewiesen worden. Gegen diese Berufungsentscheidung sei eine Verwaltungsgerichtshof-Beschwerde erhoben und mit Entscheidung vom 27. Februar 2008 die Beschwerde zurückgewiesen worden, da es sich bei der Erledigung der Finanzlandesdirektion Wien, Niederösterreich und Burgenland um einen nichtigen Bescheid gehandelt habe. In weiterer Folge sei auch die Berufung gegen den

einheitlich und gesonderten Feststellungsbescheid 1989 vom 17. April 1997 mit Bescheid vom 7. Mai 2008 zurückgewiesen worden, da auch dieser Bescheid 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 in dem Bescheid vom 28. März 1991 bereits verstorbene Personen angeführt seien.

Somit ist aufgrund der Judikatur des VwGH auch der Bescheid vom 28. März 1991 als Nichtbescheid zu qualifizieren. Als Ergebnis der o.a. Auflistung sei ersichtlich, dass mit Erklärung vom 4. September 1990 für die Beteiligung des Bw. eine einheitlich und gesonderte Feststellungserklärung abgegeben worden sei, aber bis zum heutigen Tage, diese Erklärung nicht bescheidmäßig veranlagt worden sei.

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

Aus Gründen der Übersichtlichkeit führte der Bw. die wesentlichen Daten nochmals tabellarisch an:

1991	einheitlich und gesonderte Feststellungserklärung für das Jahr 1989 vom 28. März 1991
1997	Wiederaufnahme des Verfahrens 1989 und neuer einheitlich und gesonderter Feststellungsbescheid vom 10. Februar 1997
	Berufung gegen diese Bescheide vom 17. April 1997
	Einkommenssteuerbescheid vom 24. April 1997
2002	Berufungsentscheidung vom 28. Oktober 2002 der Finanzlandesdirektion Wien, Niederösterreich und Burgenland
	Fristgerechte Einreichung einer VwGH Beschwerde am 12. Dezember 2002
2008	Mit 27. Februar 2008 Zurückweisung der VwGH-Beschwerde, da die Erledigung der Finanzlandesdirektion als nichtiger Bescheid zu qualifizieren sei
	Mit 07. Mai 2008 Zurückweisung der Berufung vom 17. April 1997, da auch der Bescheid des Finanzamtes als nichtiger Bescheid zu qualifizieren sei
	Mit 3. Juli 2008 Wiederaufnahmeantrag

Im Übrigen sei zu erwähnen, dass selbst, wenn man den Bescheid vom 28. März 1991 nicht als nichtigen Bescheid qualifizieren würde hinsichtlich des Einkommensteuerbescheides 1989 keine Verjährung eingetreten sein könne. Denn dann müsse die Behörde aufgrund der Zurückweisungsbescheide gem § 295 BAO einen neuen abgeleiteten Bescheid erlassen, da sie ja den abgeleiteten Bescheid rechtswidrig aufgrund 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 gem. § 209a BAO keine Verjährung eingetreten sein, da der Einkommensteuerbescheid 1989 somit indirekt von der Erledigung der Berufung abhängig gewesen sei. Jede andere Auslegung der §§ 295 bzw. § 209a BAO wäre denkunmöglich, denn es könne nicht sein, dass aufgrund von Fehlern, die die Finanzverwaltung zu vertreten habe (nämlich die Erlassung von Nichtbescheiden) auf die die Steuerpflichtigen im Rahmen des Berufungsverfahrens sogar aufmerksam gemacht hätten und aufgrund des langen Rechtsmittelverfahrens, Verjährung zu Lasten des Steuerpflichtigen eintrete.

Aus diesem Grund beantragte der Bw. auch ausdrücklich, einen abgeleiteten Bescheid zu erlassen, der den Rechtszustand wiederherstelle, der vor Erlassung des rechtswidrigen abgeleiteten (weil von einem nichtigen Bescheid abgeleitet) Bescheides bestanden habe.

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 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 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. 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 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 vom 24. April 1997 bereits im Jahr 1997 eingetreten ist. Daraus ergibt sich, dass der nunmehr am 3. Juli 2008 eingebrachte Wiederaufnahmeantrag nicht innerhalb der Fünfjahresfrist des § 304 lit. b BAO eingebracht wurde.

Somit erfolgte die Zurückweisung des gegenständlichen Wiederaufnahmeantrages durch das Finanzamt zu Recht.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 12. März 2010