



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat 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 6. Mai 1997 ein gemäß § 295 Abs. 1 BAO abgeänderter Einkommensteuerbescheid betreffend das Jahr 1989 erging. Mit Anbringen vom 11. August 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 Bw. 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 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 "X AG RNF der Y Leasing- und Beteiligungs 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 Berufungsvorentscheidung vom 28. Oktober 2002 sei der Grundlagenbescheid bestätigt und die Berufung als unbegründet abgewiesen worden. Dagegen sei innerhalb der Verjährungsfrist 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 1 einen Zurückweisungsbescheid zur Berufung vom 17. April 1997 erlassen, welcher den Grundlagenbescheid 1989 vom 10. Februar 1997 - mangels gültigem Bescheidadressaten - zu einem Nichtbescheid erklärt habe.

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 ersetzt worden. Aus der Nichtanerkennung der Ergebniszusweisung 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 6. Mai 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 aus 1991 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 6. Mai 1997 entspreche. Verfahrensrechtlich 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. noch darauf hin, dass abgeleitete Abgabenbescheide – im Gegensatz zu Feststellungsbescheiden – der Verjährung unterlägen und damit dem Rechtsunterworfenen grundsätzlich ein Rechtsverlust drohe.

Das Finanzamt wies den Wiederaufnahmeantrag mit dem angefochtenen Bescheid vom 14. Jänner 2009 zurück und begründete dies damit, dass der Antrag nicht fristgerecht eingebbracht worden sei.

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

Er stützte sich darauf, dass am 27. September 1990 eine einheitliche und gesonderte Feststellungserklärung der Mitunternehmerschaft abgegeben worden sei, über die am 24. Mai 1991 erklärungsgemäß abgesprochen worden sei.

Im Jahr 1997 sei das Verfahren hinsichtlich der Einkünfte 1989 wieder aufgenommen worden und am 10. Februar 1997 ein neuer einheitlicher und gesonderter Feststellungsbescheid erlassen worden. Auf dessen Basis wurde in weiterer Folge am 6. Mai 1997 ein geänderter Einkommensteuerbescheid erlassen.

Gegen den einheitlichen und gesonderten Feststellungsbescheid vom 10. Februar 1997 sei das Rechtsmittel der Berufung erhoben worden, welche mit Bescheid vom 28. Oktober 2002 von der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland abgewiesen worden sei. Gegen diese Berufungsvorentscheidung sei eine Verwaltungsgerichtshof-Beschwerde erhoben worden, die mit Entscheidung vom 27. Februar 2008 mit der Begründung zurückgewiesen worden sei, dass es sich bei der Erledigung der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland um einen nichtigen Bescheid gehandelt habe. In weiterer Folge sei konsequenterweise auch die Berufung vom 17. April 1997 gegen den einheitlichen und gesonderten Feststellungsbescheid 1989 mit Bescheid vom 7. Mai 2008 zurückgewiesen worden, da der Feststellungsbescheid ja nichtig gewesen sei.

Grund für die nichtigen Bescheide seien Fehler in der Adressierung, insbesondere durch Anführung bereits verstorbener Personen, in dem einheitlich und gesonderten Feststellungsbescheid, gewesen. Diesbezüglich sei zu beachten, dass auch in dem (Erst)Bescheid vom 24. Mai 1991 bereits verstorbene Personen angeführt worden seien. Somit sei auf Grund der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes auch dieser Bescheid vom 24. Mai 1991 als Nichtbescheid zu qualifizieren. Als Ergebnis zeige sich, dass mit Erklärung vom 27. September 1990 für diese Beteiligung eine einheitliche und gesonderte Feststellungserklärung abgegeben, aber bis zum heutigen Tag diese Erklärung nicht bescheidmäßig veranlagt worden sei.

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

Am 6. Mai 1997 sei auf Grundlage des nichtigen einheitlichen und gesonderten Feststellungsbescheides des Finanzamtes für den 6., 7. und 15. Bezirk vom 10. Februar 1997 die abgeänderte Einkommensteuerveranlagung für 1989 erfolgt. Die aus der Nichtigkeit des Feststellungsbescheides folgenden zwingende Konsequenz sei die bisher nicht erfolgte Aufhebung des Einkommensteuerbescheides vom 6. Mai 1997. In diesem Zusammenhang sei darauf hinzuweisen, dass die Aufhebung des abgeleiteten Einkommensteuerbescheides im vorliegenden Fall keines Antrages des Steuerpflichtigen bedürfe, sondern gesetzlich verpflichtend von der Finanzbehörde zu erfolgen habe.

Mit der Aufhebung des Einkommensteuerbescheides vom 6. Mai 1997 müsse das Jahr 1989 mit Erlass eines rechtsgültigen Feststellungsbescheides und daraus abgeleiteten

Einkommensteuerbescheides neu aufgerollt werden. Die sich möglicherweise ergebende absolute Verjährung würde dann aber nicht zu Lasten des Steuerpflichtigen eintreten.

Die Berufung wurde - ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung - an den Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

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 Bw., dass 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 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 Abgabenfestsetzung trotz des Eintrittes der Verjährung zulassen kann.

Für den gegenständlichen Wiederaufnahmeantrag kommt die Bestimmung des § 209 a Abs. 2 BAO nicht zur Anwendung, da dieser nicht vor Eintritt der Verjährung eingebracht wurde. Der Umstand, dass allenfalls die Abgabenfestsetzung noch auf Grund anderer noch nicht erledigter Anträge trotz Eintritt der Verjährung zulässig sein könnte, bedeutet noch nicht, dass die Abgabenfestsetzung 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 vom 6. Mai 1997 bereits im Jahr 1997 eingetreten ist. Daraus ergibt sich, dass der nunmehr am 12. August 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.

Sofern der Bw. die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides vom 6. Mai 1997 anstrebt, ist darauf hinzuweisen, dass eine isolierte Aufhebung gemäß § 299 BAO nur innerhalb der Einjahresfrist gemäß § 302 Abs. 1 BAO zulässig ist. Darüber hinaus ist ein Aufhebungsverfahren gemäß § 299 BAO nicht Gegenstand des Verfahrens gemäß § 303 BAO.

Wien, am 9. Oktober 2009

Für die Richtigkeit
der Ausfertigung: