

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des DZ, N, vom 6. Oktober 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Amstetten Melk Scheibbs vom 24. September 2008 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO betreffend Einkommensteuer 1989 entschieden:

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Das Anbringen, das Verfahren betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1989 gemäß § 303 BAO wiederaufzunehmen, wird als unzulässig zurückgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Anbringen vom 3. Juli 2008 beantragte der Berufungswerber (im Folgenden kurz Bw.) die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO betreffend des gemäß § 295 BAO abgeänderten Einkommensteuerbescheides 1989. Begründend führte er aus, dass mit Bescheid vom 7. Mai 2008, eingelangt am 14. Mai 2008, festgestellt worden wäre, dass der dem Einkommensteuerbescheid 1989 zugrunde liegende Bescheid gemäß § 188 BAO vom 10. Februar 1997 mangels gültigem Bescheidaddressaten der Bescheidcharakter fehle, dieser somit keine normative Kraft entfalten könnte und es sich dabei um einen Nichtbescheid handle. Die Qualifizierung des Grundlagenbescheides als Nichtbescheid stelle eine neu hervorgekommene Tatsache im Sinn des § 303 Abs. 1 lit. b BAO dar und wäre als tauglicher Wiederaufnahmegrund zu qualifizieren. Wenn selbst der bescheiderlassenden Behörde die Tatsache nicht bekannt gewesen wäre, dass der Grundlagenbescheid nicht über Bescheidcharakter verfügte, so könne diese Tatsache im Verhältnis zum Rechtsunterworfenen nur als "neu hervorgekommen" gelten. Den Wiederaufnahmewerber treffe kein grobes

Verschulden an der Nichtgeltendmachung dieses Umstandes. Im Übrigen würde diese Rechtsansicht durch die Erledigung des Bundesministeriums für Finanzen vom 28. Oktober 2005 lt. beiliegender Kopie geteilt. Weiters wies der Bw. darauf hin, dass die Wiederaufnahme des rechtskräftigen Verfahrens zu einem abgeänderten Einkommensbescheid 1989 führen würde.

Hinsichtlich des Sachverhaltes führte der Bw. aus, dass mit Grundlagenbescheid für das Jahr 1989, datiert mit 28. März 1991, die anteiligen Einkünfte aus Gewerbebetrieb des Bw. einheitlich festgestellt und ihm zugewiesen worden wären. Im Jahr 1993 hätte eine den Zeitraum 1989 bis 1991 betreffende Betriebsprüfung begonnen, die bis 18. Juni 1996 angedauert hätte. Das Finanzamt hätte am 10. Februar 1997 einen Bescheid, der bei dem Bw. am 19. März 1997 eingelangt wäre, gemäß § 188 BAO an die „KU“ erlassen, wobei hinsichtlich des Jahres 1989 eine abweichende Feststellung gegenüber dem Grundlagenbescheid vom 28. März 1991 getroffen worden wäre. Der Feststellungsbescheid vom 10. Februar 1997 wäre zeitgerecht mit Berufung bekämpft worden, mit Berufungsentscheidung vom 28. Oktober 2002 wäre der Grundlagenbescheid vom 10. Februar 1997 bestätigt und die Berufung als unbegründet abgewiesen worden. Dagegen wäre Beschwerde beim Verwaltungsgerichtshof am 12. Dezember 2002 eingebracht worden, die mit Beschluss vom 27. Februar 2008, eingelangt am 13. März 2008, zurückgewiesen worden wäre. Daraufhin hätte die Finanzverwaltung zur St.Nr. XXX einen Zurückweisungsbescheid zur Berufung vom 17. April 1997 erlassen. Der vorliegende Zurückweisungsbescheid des Finanzamtes für den 6., 7. und 15. Bezirk würde den Grundlagenbescheid 1989 vom 10. Februar 1997 mangels gültigem Bescheidadressaten zu einem Nichtbescheid erklären und die Berufung als unzulässig zurückweisen. Aufgrund dieses Nichtbescheides würde der ursprüngliche Einkommensteuerbescheid 1989 gemäß § 295 BAO durch den vorliegenden Einkommensteuerbescheid 1989 vom 10. Februar 1997 ersetzt. Aus der Nichtanerkennung der Ergebniszuteilung für das Jahr 1989 der atypisch stillen Beteiligung auf Ebene des abgeleiteten Bescheides würde eine Einkommensteuernachzahlung resultieren. Die vorgenommene Abänderung des Einkommensteuerbescheides 1989 gemäß § 295 BAO würde auf Basis eines Nichtbescheides erfolgen und damit nicht den gesetzlichen Bestimmungen entsprechen.

An einer Wiederaufnahme gemäß § 303 BAO würde ein rechtliches Interesse durch den Berufungswerber bestehen, da die Abänderung eines abgeleiteten Bescheides gemäß § 295 BAO nur dann zulässig wäre, wenn der betreffende Bescheid von einem Grundlagenbescheid abzuleiten wäre. Unbestritten wäre nunmehr, dass sowohl 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 wäre. Damit hätte jedoch der Abänderung ein tauglicher Feststellungsbescheid gefehlt. Da der abgeleitete Einkommensteuerbescheid rechts-

widrig erlassen worden wäre und auch ein nachträglich rechtswirksam erlassener Grundlagenbescheid diesen Mangel nicht heilen würde, wäre dem Wiederaufnahmenantrag stattzugeben. Da der Rechtszustand herzustellen wäre, der ohne Abänderung gemäß § 295 BAO vorgelegen wäre, wäre der Einkommensteuerbescheid in der Fassung des ursprünglichen Einkommensteuerbescheides zu erlassen. Diese Neuerlassung wäre auch dann zwingend, wenn zu diesem Zeitpunkt bereits ein rechtswirksam erlassener Grundlagenbescheid vorläge, der im Ergebnis dem abgeänderten Einkommensteuerbescheid entspräche. Verfahrensrechtlich würde dieser neue Grundlagenbescheid nämlich nur zur Abänderung des aufgrund der Wiederaufnahme neu erlassenen Bescheides berechtigen. Die beantragte Wiederaufnahme würde ermöglichen, diese rechtswidrige Abänderung gemäß § 295 BAO zu korrigieren.

Hinsichtlich der Verjährung führte der Bw. aus, dass abgeleitete Abgabenbescheide der Verjährung unterliegen würden und damit dem Rechtsunterworfenen grundsätzlich ein Rechtsverlust drohe. Die beantragte Wiederaufnahme würde dem Steuerpflichtigen ermöglichen, seine Ansprüche innerhalb der Verjährung geltend zu machen. Der Bw. beantragte die Wiederaufnahme des Verfahrens.

In der als Beilage übermittelten Kopie eines Schreibens des Bundesministeriums für Finanzen GZ. BMF-010103/0042-VI/2005 wurde u.a. die Rechtsansicht geäußert, dass der Umstand, dass kein Grundlagenbescheid erlassen wurde, im "abgeleiteten" Verfahren eine neu hervorgekommene Tatsache iSd § 303 BAO darstellen würde.

Das Finanzamt wies mit Bescheid vom 24. September 2008 den Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO ab und begründete dies einerseits mit dem Umstand, dass der Abgabenanspruch für das Jahr 1989 absolut verjährt wäre und andererseits der Wiederaufnahmenantrag nicht vor Ablauf von fünf Jahren nach Eintritt der Rechtskraft des das Verfahren abschließenden Bescheides eingebracht worden wäre.

Mit Schreiben vom 6. Oktober 2008 erhob der Bw. das Rechtsmittel der Berufung gegen „den Zurückweisungsbescheid vom 24. September 2008“ und begründete dies nach Schilderung des bisherigen Verfahrens mit dem Umstand, dass Grund für die nichtigen Bescheide Fehler in der Adressierung gewesen wären, insbesondere wären in dem einheitlich und gesonderten Feststellungsbescheid bereits verstorbene Personen angeführt worden. Diesbezüglich wäre zu beachten, dass auch in dem Bescheid vom 28. März 1991 bereits verstorbene Personen angeführt worden wären und führte hiezu als Beispiele 4 Personen mit Sterbedatum an. Der Bw. vertrat die Meinung, dass aufgrund der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes auch der Bescheid vom 28. März 1991 als Nichtbescheid zu qualifizieren wäre. Als Ergebnis der angeführten Beispiele wäre ersichtlich, dass mit Erklärung vom 4. September 1990 für die Beteiligung des Berufungswerbers eine einheitliche und gesonderte Feststellungserklärung

abgegeben, aber bis zum heutigen Tage diese Erklärung nicht bescheidmäßig veranlagt worden wäre. Somit könnte hinsichtlich des Jahres 1989 keine Verjährung eingetreten sein, weil gemäß § 209a Abs. 2 BAO die Einkommensteuerveranlagung des Berufungswerbers mittelbar von der Erledigung der abgegebenen einheitlichen und gesonderten Feststellungs-erklärung abhängen würde.

Weiters vertrat der Bw. die Meinung, dass selbst dann, wenn man den Bescheid vom 28. März 1991 nicht als nichtigen Bescheid qualifizieren würde, hinsichtlich des Ein-kommensteuerbescheides 1989 keine Verjährung eingetreten sein könne, da dann die Behörde aufgrund der Zurückweisungsbescheide gemäß § 295 BAO einen neuen abgeleiteten Bescheid erlassen müsste, da sie den abgeleiteten Bescheid rechtswidrig aufgrund eines Nichtbescheides neu erlassen hätte. Als zwingendes Ergebnis des Rechtsmittelverfahrens gegen die nichtigen Bescheide wären somit neue abgeleitete Bescheide zu erlassen. Auch aus diesem Grunde könnte gemäß § 209a BAO keine Verjährung eingetreten sein, da der Einkommensteuerbescheid 1989 des Berufungswerbers somit indirekt von der Erledigung der Berufung abhängig wäre. Jede andere Auslegung der §§ 295 bzw. 209a BAO wäre denkunmöglich, denn es könnte nicht sein, dass aufgrund von Fehlern, die die Finanzver-waltung zu vertreten hätte (nämlich die Erlassung von Nichtbescheiden) und auf die Steuer-pflichtige im Rahmen des Berufungsverfahrens sogar aufmerksam gemacht hätten, aufgrund des langen Rechtsmittelverfahrens Verjährung zu Lasten des Steuerpflichtigen eingetreten wäre.

Über die Berufung wurde erwogen:

Nach der Aktenlage sowie dem Vorbringen des Bw. steht für den Unabhängigen Finanzsenat folgender Sachverhalt als unstrittig fest:

Der Bw. war als atypisch stiller Gesellschafter im Jahre 1989 an der „KU“, repräsentiert durch die KA als deren Rechtsnachfolgerin, beteiligt. Für die Mitunternehmerschaft ist eine einheitliche und gesonderte Feststellungserklärung abgegeben worden, über die am 28. März 1991 erklärungsgemäß abgesprochen worden ist. Nach Wiederaufnahme dieses Verfahrens in Folge einer Betriebsprüfung ist dieser Bescheid durch den Feststellungsbescheid vom 10. Februar 1997 ersetzt worden, zu dem nun mit Bescheid vom 7. Mai 2008 des für die Mitunternehmerschaft zuständigen Finanzamtes festgestellt worden ist, dass er nichtig ist. Als Begründung ist angeführt, dass der einheitliche und gesonderte Feststellungsbesecheid auch an bereits verstorbene Personen adressiert ist.

In dem gegenständlichen Verfahren ist 1997 ein gemäß § 295 Abs.1 BAO geänderter Ein-kommensteuerbescheid für das Jahr 1989 erlassen worden. Mit Anbringen vom 3. Juli 2008 beantragte der Berufungswerber die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO

betreffend den gemäß § 295 BAO abgeänderten Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1989.

Gemäß § 207 Abs. 1 BAO unterliegt das Recht, eine Abgabe festzusetzen, der Verjährung, wobei die Verjährungsfrist nach Abs. 2 leg.cit. bei der veranlagten Einkommensteuer fünf Jahre beträgt. Die Verjährung beginnt gemäß § 208 Abs. 1 lit. a BAO bei der zu veranlagenden Einkommensteuer mit Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist und entsteht der genannte Abgabenanspruch nach § 4 Abs. 2 lit. a Z. 2 BAO bei der zu veranlagenden Einkommensteuer mit Ablauf des Kalenderjahres, für das die Veranlagung vorgenommen wird, soweit ...

Nach § 209 Abs. 3 leg.cit. in der hier zur Anwendung zu bringenden Fassung BGBI. I 2004/57 (Steuerreformgesetz 2005) verjährt das Recht auf Festsetzung einer Abgabe spätestens zehn Jahre nach Entstehen des Abgabenanspruches (§ 4).

Der im Ergebnis auf eine Neufestsetzung der Einkommensteuer 1989 abzielende gegenständliche Wiederaufnahmsantrag ist daher im Lichte der gerade dargestellten und die Verjährung zum Inhalt habenden Normen auf seine Rechtzeitigkeit zu überprüfen. Im vorliegenden Fall entstand der Abgabenanspruch bezüglich der zu veranlagenden Einkommensteuer 1989 mit Ablauf des Jahres 1989. Das Recht, die Abgabe (neu) festzusetzen verjährt somit spätestens zehn Jahre danach, also mit Ablauf des Jahres 1999. Am Eintritt der absoluten Verjährung ändert auch der Umstand nichts, dass die absolute Verjährungsfrist erst mit dem Steuerreformgesetz 2005, BGBI. I 2004/57 ab 1. Jänner 2005 von fünfzehn auf zehn Jahre verkürzt wurde, da doch die absolute Verjährung der Einkommensteuer 1989 selbst nach Maßgabe einer fünfzehnjährigen absoluten Verjährungsfrist mit Ablauf des Jahres 2004 eingetreten wäre.

Zum Hinweis des Bw., dass nach Maßgabe des § 209a Abs. 2 BAO die Verjährung nicht eingetreten sei, ist zunächst auf den Gesetzestext des § 209a leg.cit. zu verweisen. Gemäß § 209a Abs. 1 leg.cit. steht einer Abgabenfestsetzung, die in einer Berufungsentscheidung zu erfolgen hat, der Eintritt der Verjährung nichts entgegen. Gemäß § 209a Abs. 2 leg.cit. steht der Abgabenfestsetzung, die unmittelbar oder mittelbar von der Erledigung einer Berufung oder eines in Abgabenvorschriften vorgesehenen Antrages (§ 25) abhängt, der Eintritt der Verjährung nicht entgegen, wenn die Berufung oder der Antrag vor diesem Zeitpunkt, wenn ein Antrag auf Aufhebung gemäß § 299 Abs. 1 leg.cit. vor Ablauf der Jahresfrist des § 302 Abs. 1 leg.cit. oder wenn ein Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens rechtzeitig im Sinn des § 304 leg.cit. eingebracht wurde, nicht entgegen. 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 Eintritts der Verjährung zulassen. Damit unterliegt der Bw. insoweit einem Irrtum als er davon ausgeht, dass die Verjährung noch nicht eingetreten sein kann.

Für den verfahrensgegenständlichen Wiederaufnahmsantrag kommt die Bestimmung des § 209a Abs. 2 BAO nicht zur Anwendung, da der Antrag selbst nicht vor Eintritt der Verjährung eingebracht wurde. Der Umstand, dass allenfalls die Abgabenfestsetzung noch aufgrund anderer noch nicht erledigter Anträge trotz Eintritt der Verjährung zulässig sein könnte, bedeutet noch nicht, dass die Abgabenfestsetzung aufgrund des gegenständlichen Wiederaufnahmsantrages zulässig sein muss. Gegenstand des Berufungsverfahrens ist lediglich die Frage der Zulässigkeit des Wiederaufnahmsantrages vom 3. Juli 2008.

Die von dem Berufungswerber angesprochene Rechtsansicht des Bundesministeriums für Finanzen, 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, da nach § 6 Abs. 1 des Bundesgesetzes über den Unabhängigen Finanzsenat (UFSG) die Mitglieder des Unabhängigen Finanzsenates bei Besorgung der ihnen nach den §§ 2, 7 und 8 zukommenden Aufgaben an keine Weisungen gebunden sind. Aus diesem Grunde hat die Beurteilung der gegenständlichen Rechtsfragen anhand der gesetzlichen Bestimmungen zu erfolgen.

Gemäß § 303 Abs. 1 und 2 BAO ist dem Antrag einer Partei auf Wiederaufnahme eines durch Bescheid abgeschlossenen Verfahrens statzugeben, wenn ein Rechtsmittel gegen den Bescheid nicht oder nicht mehr zulässig ist und

- a) ...
- b) Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im abgeschlossenen Verfahren ohne grobes Verschulden der Partei nicht geltend gemacht werden konnten, oder
- c) der Bescheid von Vorfragen abhängig war und nachträglich über eine solche Vorfrage von der hiefür zuständigen Behörde (Gericht) in wesentlichen Punkten anders entschieden wurde und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte (§ 303 Abs. 1 lit. b BAO).

Nach Abs. 2 leg.cit. ist der Antrag auf Wiederaufnahme gemäß Abs. 1 binnen einer Frist von drei Monaten von dem Zeitpunkt an, in dem der Antragsteller nachweislich von dem Wiederaufnahmsgrund Kenntnis erlangt hat, bei der Abgabenbehörde einzubringen, die im abgeschlossenen Verfahren den Bescheid in erster Instanz erlassen hat.

Gemäß § 304 BAO ist nach Eintritt der Verjährung eine Wiederaufnahme des Verfahrens ausgeschlossen, sofern ihr nicht ein

- a) innerhalb des Zeitraumes bis zum 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 Verfahrens

abschließenden Bescheides

eingebrachter Antrag gemäß § 303 Abs. 1 BAO zugrunde liegt.

Für die Bewilligung der 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, BAO 3. Auflage, § 304 Tz. 5 unter Hinweis auf Ellinger u.A., BAO 3. Auflage, § 209 Anm. 20 und § 304 Anm. 2). Für den gegenständlichen Wiederaufnahmsantrag 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 aufgrund des gegenständlichen Antrages nach § 304 lit. a BAO nicht zulässig.

Bei der Fünfjahresfrist des § 304 lit. b BAO ist unter Rechtskraft die formelle Rechtskraft zu verstehen (Ritz, ÖStZ 1995, 120; Ellinger u.A., BAO 3. Auflage, § 304 Anm. 5). Diese Frist ist vor allem bedeutsam, wenn die Frist des § 304 lit. a BAO im Zeitpunkt der Erstellung des Wiederaufnahmsantrages bereits abgelaufen ist (somit insbesondere für nach Ablauf der sogenannten absoluten Verjährungsfrist des § 209 Abs. 3 BAO gestellte Wiederaufnahmeanträge).

Im gegenständlichen Fall wurde nicht bestritten, dass die formelle Rechtskraft des Einkommensteuerbescheides für 1989, erlassen im Jahr 1997 (13. Mai 1997), bereits im Jahr 1997 eingetreten ist. Daraus ergibt sich, dass der nunmehr am 12. August 2008 eingebrachte Wiederaufnahmsantrag nicht innerhalb der Fünfjahresfrist des § 304 lit. b BAO eingebracht wurde. Damit ist dem Finanzamt zuzustimmen, wenn aus diesem Grund dem gegenständlichen Wiederaufnahmsantrag nicht stattgegeben wurde.

Wenngleich der Bw. durch die Abweisung seines Anbringens mit dem bekämpften Bescheid anstelle einer Zurückweisung seines Anbringens in seinem Rechtsschutzinteresse nicht beschwert wird (vgl. UFS 18.5.2009, RV/0817-W/09), war der Bescheid dennoch abzuändern (vgl. UFS 14.8.2009, RV/1445-W/09) und das Anbringen als unzulässig zurückzuweisen.

Wien, am 28. Mai 2010