



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vertreten durch Stb, vom 4. September 2008 gegen den Zurückweisungsbescheid des Finanzamtes X vom 1. September 2008, mit dem der Antrag auf Wiederaufnahme gem. § 303 BAO betr. Einkommensteuer 1989 zurückgewiesen wurde, entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit einem, mit 27. Juni 2008 datierten Antrag (ESt-Akt Bl 6ff/2008), der an diesem Tag dem Finanzamt X mit Telefax übermittelt wurde und dort auch urschriftlich am 30. Juni 2008 einlangte, stellte die Berufungswerberin (Bw) einen *„Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 BAO“* betreffend *„gem. § 295 BAO abgeänderter Einkommensteuerbescheid 1989 ausgestellt am TAG, MONAT, JAHR Bescheidausstellung durch Abgabenbehörde 1. Instanz.“*

Ergänzung der Berufungsbehörde (UFS) zu dem von der Bw hier nicht angegebenen Bescheiddatum: Es ergingen laut elektronischer Aktenlage zuletzt (gemäß § 295 BAO) im Jahr 1997 zwei Einkommensteuerbescheide für 1989: datiert mit 30. April 1997 (Nachforderung 29.497 öS) und datiert mit 13. Juni 1997 (Nachforderung 1.104 öS). Spätere Buchungen auf dem Steuerkonto der Bw betreffend Einkommensteuer 1989 datieren vom 17. Juni 1997 (Geschäftsfallcode 83 = Aussetzung der Einhebung) mit -29.497 öS und 6. November 2002 (Geschäftsfallcode 84 = Ende der Aussetzung der

Einhebung) mit 2.143,63 €. Die Aussetzung der Einhebung zählt aber nicht zum Verfahren zur Veranlagung zur Einkommensteuer 1989 (Einkommensteuerverfahren 1989).

Im Einkommensteuer(veranlagungs)verfahren 1989 ergingen daher zuletzt im ersten Halbjahr 1997 Bescheide an die Bw.

Unter der Zwischenüberschrift „*Wiederaufnahmegrund*“ brachte die Bw vor (Fettdruck im Original): „*Mit Bescheid vom 07.05.2008 – eingelangt am 14.05.2008 – wurde festgestellt, dass der dem oben genannten Einkommensteuerbescheid 1989 zugrunde liegende Bescheid gem. § 188 BAO vom 10.02.1997 mangels gültigem Bescheidadressaten der Bescheidcharakter fehlt und dieser somit keine normative Kraft entfalten konnte. Es handelt sich um einen Nichtbescheid (VwGH 29.09.1997, 93/170042).*

*Die Qualifizierung des Grundlagenbescheides als Nichtbescheid stellt eine **neu hervorgekommene Tatsache** im Sinn des § 303 Abs. 1 lit. b BAO dar und ist als **tauglicher Wiederaufnahmegrund** zu qualifizieren. Wenn selbst der bescheiderlassenden Behörde die Tatsache nicht bekannt war, dass der Grundlagenbescheid nicht über Bescheidcharakter verfügte, so kann diese Tatsache im Verhältnis zum Rechtsunterworfenen nur als „neu hervorgekommen“ gelten. Den Wiederaufnahmewerber trifft kein grobes Verschulden an der Nichtgeltendmachung dieses Umstandes.“*

Diese Rechtsansicht werde durch eine Erledigung des Bundesministeriums für Finanzen vom 28. Oktober 2005 geteilt. Die Wiederaufnahme des Verfahrens würde zu einem abgeänderten Einkommensteuerbescheid 1989 führen.

Auf der zweiten Seite des Antragsschreibens, das erkennbar auf einem Antragsmuster basiert, brachte die Bw unter den Zwischenüberschriften „*Begründung*“ und „*I. Sachverhalt*“ vor, dass mit Grundlagenbescheid für das Jahr 1989, datiert mit 24. Mai 1991, die anteiligen Einkünfte aus Gewerbebetrieb ihr zugewiesen worden seien.

Im Jahr 1993 habe eine den Zeitraum 1989 – 1991 betreffende Betriebsprüfung, die bis 18. Juni 1996 gedauert habe, begonnen; der BP-Bericht sei mit 20. September 1996 datiert. Das Finanzamt habe am 10. Februar 1997 – eingelangt am 19. März 1997 – einen Bescheid gem. § 188 BAO an die Beteiligungsgesellschaft 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 diese Erledigung sei am 12. Dezember 2002 eine Beschwerde beim Verwaltungsgerichtshof eingebracht worden, welcher mit Beschluss vom 27. Februar 2008 – eingelangt am 13. März

2008 – die Beschwerde zurückgewiesen habe. Mit Bescheid vom 7. Mai 2008 habe die Finanzverwaltung zur Steuernummer B einen Zurückweisungsbescheid zur Berufung vom 17. April 1997 erlassen.

*„Der nunmehr vorliegende **Zurückweisungsbescheid des Finanzamtes für den Betriebsbezirk** erklärt den **Grundlagenbescheid 1989 vom 10.02.1997 – mangels gültigem Bescheidadressaten – zu einem Nichtbescheid und weist die Berufung als unzulässig zurück.***

Abgeleiteter Bescheid / Einkommensteuerbescheid 1989

Aufgrund vorhin erwähnter Nichtbescheide – erlassen durch das Finanzamt für den Betriebsbezirk – wurde mein ursprünglicher Einkommensteuerbescheid 1989 gem. § 295 BAO durch den vorliegenden Einkommensteuerbescheid 1989 vom 10.02.1997 ersetzt.“

Nach Ansicht der Berufungsbehörde zielt – auch unter Bedachtnahme auf den Wortlaut von § 303 BAO („... Antrag einer Partei auf Wiederaufnahme eines durch Bescheid abgeschlossenen Verfahrens ...“) – der Antrag der Bw vom Juni 2008 auf die Wiederaufnahme ihres Einkommensterverfahrens für das Jahr 1989 ab, welches unstrittig im ersten Halbjahr 1997 durch einen Bescheid abgeschlossen worden ist. Die unwahrscheinliche Datierung des betreffenden Einkommensteuerbescheides mit 10. Februar 1997 – gleich wie der Einkünftefeststellungs(nicht)bescheid – weicht nicht wesentlich vom o.a. entscheidungsrelevanten Sachverhalt, dass zuletzt im ersten Halbjahr 1997 durch Bescheid in Sachen Einkommensteuerveranlagung der Bw für 1989 abgesprochen worden ist, ab. Im Detail kann auf die o.a., ggstdl Ausführungen verwiesen werden.

Ob der ursprüngliche Grundlagenbescheid (Einkünftefeststellungsbescheid gemäß § 188 BAO) nun vom 24. Mai 1991 oder vom 28. März 1991 datiert – beide Daten werden in dem Antrag angeführt – ist für das Berufungsthema unerheblich.

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 brachte die Bw vor, dass aus nachfolgenden Gründen an einer Wiederaufnahme gemäß § 303 BAO 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 der Bescheid vom 10. Februar 1997 und der Bescheid vom 28. Oktober 2002 für das Streitjahr 1989 ins Leere gegangen seien. Damit habe jedoch der Abänderung ein tauglicher Feststellungsbescheid gefehlt. Da der abgeleitete Einkommensteuerbescheid vom [ersten Halbjahr 1997] rechtswidrig erlassen worden sei und auch ein nachträglich

rechtswirksam erlassener Grundlagenbescheid diesen Mangel nicht heile (VwGH 93/14/0203), sei dem Wiederaufnahmeantrag stattzugeben. Da der Rechtszustand herzustellen sei, der ohne Abänderung gemäß § 295 BAO vorgelegen sei, sei der Einkommensteuerbescheid in der Fassung des ursprünglichen Einkommensteuerbescheides 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 [ersten Halbjahr 1997] entspreche. Verfahrensrechtlich berechtige dieser neue Grundlagenbescheid nämlich nur zur Abänderung des aufgrund der Wiederaufnahme neu erlassenen Bescheides.

Die beantragte Wiederaufnahme ermögliche, diese rechtswidrige Abänderung gemäß § 295 BAO zu korrigieren.

Durch Verjährung drohe dem Rechtsunterworfenen grundsätzlich ein Rechtsverlust. Die beantragte Wiederaufnahme ermögliche dem Steuerpflichtigen, seine Ansprüche innerhalb der Verjährung geltend zu machen.

Das Finanzamt X wies diesen Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO mit dem angefochtenen, mit 1. September 2008 datierten Bescheid zurück (ESt-Akt Bl 16/2008) und führte begründend aus, dass die Eingabe nicht fristgerecht eingebracht worden sei. Eine Bescheidänderung nach Eintritt der absoluten Verjährung sei nicht zulässig.

Mit Telefax vom 4. September 2008 erhob der steuerliche Vertreter der Bw in deren Auftrag Berufung gegen den Zurückweisungsbescheid vom 1. September 2008. Zur weiteren Ausführung der Berufung wurde auf ein Berufungsverfahren zu einem völlig gleichgelagerten Sachverhalt betreffend Herrn D (Ehegatte der Bw) verwiesen.

Möglicherweise sei hier die Anwendung des § 281 Abs 1 BAO sinnvoll.

Über die Berufung wurde erwogen:

Zur Aussetzung der Entscheidung über die Berufung gemäß § 281 Abs 1 BAO:

Seit Anfang des Jahres 2009 sind abweisende Berufungsentscheidungen des UFS zu vergleichbaren Sachverhalten ergangen. Soweit hier bekannt, ist dagegen keine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof erhoben worden. Es wäre sinnvoll gewesen, die vorliegende Berufung zu einem tatsächlich anhängigen Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof gemäß § 281 Abs 1 BAO auszusetzen.

In der jetzigen Situation ist jedoch die kontinuierliche Abarbeitung der anhängigen einschlägigen Berufungen die einzige Möglichkeit.

Zur mangelnden Rechtzeitigkeit des Wiederaufnahmeantrages:

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 diese 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.

Dem Vorbringen, dass nach Maßgabe des § 209a Abs 2 BAO die Verjährung nicht eingetreten sei, ist folgendes zu entgegnen:

§ 209a 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 kann der Annahme, dass die Verjährung noch nicht eingetreten sei, nicht gefolgt werden.

Für den gegenständlichen Wiederaufnahmsantrag 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 Wiederaufnahmsantrages zulässig ist.

Zu der in dem Wiederaufnahmsantrag angesprochenen Erledigung des Bundesministeriums für Finanzen vom 28. Oktober 2005 betreffend Rechtsansicht, wonach die Wiederaufnahme auch dann zu bewilligen wäre, wenn die Bemessungsverjährung der Erlassung eines neuerlichen Änderungsbescheides entgegenstehe: Zunächst kann für den unabhängigen Finanzsenat eine solche Erledigung nicht bindend sein. Nach § 6 Abs 1 iVm § 2 des Bundesgesetzes über den unabhängigen Finanzsenat (UFSG) besteht für die Mitglieder des unabhängigen Finanzsenates bei Besorgung der ihnen nach den Abgabenvorschriften (§ 3 Abs 3 BAO) zukommenden Aufgaben keine Bindung an Weisungen. Im Übrigen stellt eine sogenannte Einzelerledigung, die an eine anfragende Partei bzw Parteienvertreterin ergeht, jedenfalls keine Weisung iSd Art 20 B-VG, auch nicht an die Organwalter eines Finanzamtes dar. Mit der ggstdl Erledigung des Bundesministeriums für Finanzen vom 28. Oktober 2005 soll auch sicher nicht ausgedrückt werden, dass eine Wiederaufnahme ohne Beachtung ihrer Befristung durch § 304 BAO (stets) dann zu bewilligen wäre, wenn im Moment der Bewilligung der Wiederaufnahme bereits Verjährung eingetreten wäre.

Eine Mitteilung von Rechtsansichten des BMF ist keine Entscheidung im Einzelfall und kann eine solche wegen der unzähligen möglichen Einzelfallkonstellationen nicht vorwegnehmen. Auch wenn die Mitteilungen von Rechtsansichten des BMF umgangssprachlich als „Einzelerledigungen“ bezeichnet werden, kann einer solchen, in einer Mitteilung bestehenden Erledigung keine Vorwegnahme der Entscheidung im Einzelfall durch die für diesen Einzelfall zuständigen Behörden zugesonnen werden.

2) Zulässigkeit der Wiederaufnahme des Verfahrens nach § 304 lit a BAO:

Für die Bewilligung der Wiederaufnahme (= Wiederaufnahme auf Antrag) sieht § 304 BAO mit lit a und lit b 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 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 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 Wiederaufnahmsantrages bereits abgelaufen ist (somit insbesondere für nach Ablauf der sogenannten absoluten Verjährungsfrist des § 209 Abs 3 BAO gestellte Wiederaufnahmsanträge).

Im gegenständlichen Fall ist die formelle Rechtskraft des an die Bw im ersten Halbjahr 1997 ergangenen Einkommensteuerbescheides für 1989 bereits im Jahr 1997 eingetreten. Daraus ergibt sich, dass der im Juni 2008 eingebrachte Wiederaufnahmsantrag nicht innerhalb der Fünfjahresfrist des § 304 lit b BAO eingebracht wurde.

4) Abschluss:

Auch wenn die auf § 295 Abs 1 BAO gestützte Erlassung eines Einkommensteuerbescheides für 1989 vom April oder Juni 1997 an die Bw rechtswidrig gewesen sein sollte, so darf dies keinesfalls dadurch ´saniert´ werden, dass rechtswidrig die Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens 1989 bewilligt würde.

Da im vorliegenden Fall eine Wiederaufnahme gemäß § 304 BAO „*ausgeschlossen*“ ist, kann auf die Tauglichkeit des vorgebrachten Wiederaufnahmsgrundes nicht eingegangen werden; die erstinstanzliche Zurückweisung des Antrages ist zurecht erfolgt; die Berufung ist abzuweisen.

Ergeht auch an Finanzamt X zu St.Nr. Y

Wien, am 6. Juli 2009