



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Mag. Eva Woracsek und die weiteren Mitglieder Mag. Hans Werner Schögggl, Dr. Gerald Alfons und Dr. Harald Sippl über die Berufung des Bw., vom 12. Dezember 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Baden Mödling vom 3. Dezember 2008 betreffend Zurückweisung eines Antrages auf Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Einkommensteuer für das Jahr 1989 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

A) Der Berufungswerber (= Bw.) stellte mit Schreiben vom 7. Juli 2008 einen Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 1 BAO hinsichtlich der Einkommensteuer für 1989. Mit Bescheid vom 7. Mai 2008, beim Bw. eingelangt am 14. Mai 2008, sei festgestellt worden, dass der dem angesprochenen Einkommensteuerbescheid zugrunde liegende Bescheid gemäß § 188 BAO vom 10. Februar 1997 mangels gültigem Bescheidadressaten der Bescheidcharakter fehle und somit keine normative Kraft habe entfalten können. Es handle sich um einen Nichtbescheid (VwGH vom 29. September 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 über keinen 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. Diese Rechtsansicht werde durch die Erledigung des BMF vom 28. Oktober 2005 geteilt. Die Wiederaufnahme des rechtskräftigen Verfahrens führe auch zu einem abgeänderten Einkommensteuerbescheid für 1989.

1) Als Sachverhalt wird im oben angeführten Wiederaufnahmeantrag Folgendes ausgeführt:

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

Im Jahr 1993 (12. Oktober 1993) habe eine den Zeitraum 1989 bis 1991 betreffende Betriebsprüfung begonnen und bis 18. Juni 1996 angedauert. Der Bericht über die Betriebsprüfung gemäß § 150 BAO datiere mit 20. September 1996. Das Finanzamt habe am 10. Februar 1997 – eingelangt am 19. März 1997 – einen (Feststellungs-)Bescheid gemäß § 188 BAO an die "K.GmbH. und Mitgesellschafter" erlassen, wobei hinsichtlich des Jahres 1989 eine abweichende Feststellung gegenüber dem Grundlagenbescheid vom 24. Mai 1991 getroffen worden sei.

Gegen den (Feststellungs-)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. Dezember 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 7. Mai 2008 habe die Finanzverwaltung zur Steuernummer XXX einen Zurückweisungsbescheid zur Berufung vom 17. April 1997 erlassen.

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

Aufgrund vorhin erwähnter Nichtbescheide – erlassen durch das Finanzamt für den 6./7./15. Bezirk – sei der ursprüngliche Einkommensteuerbescheid für 1989 gemäß § 295 BAO durch den vorliegenden Einkommensteuerbescheid vom 10. Februar 1997 ersetzt worden. Aus der Nichtanerkennung der Ergebniszuzuweisung für das Jahr 1989 der atypisch stillen Beteiligung auf der Ebene des abgeleiteten Bescheides habe eine Einkommensteuernachzahlung resultiert.

Die vorgenommene Abänderung des Einkommensteuerbescheides für 1989 gemäß § 295 BAO sei auf der Basis eines Nichtbescheides erfolgt und entspreche damit nicht den gesetzlichen Bestimmungen.

2) Zur rechtlichen Beurteilung wird im Wiederaufnahmeantrag Folgendes ausgeführt:

An einer Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO bestehe aus nachfolgenden Gründen ein rechtliches Interesse:

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 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 7. Mai 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, müsse der Einkommensteuerbescheid in der Fassung des ursprünglichen Einkommensteuerbescheides vom 12. Juni 1991 (Datum des ursprünglichen Bescheides für 1989) erlassen werden.

Diese Neuerlassung sei auch dann zwingend, wenn zu diesem Zeitpunkt bereits ein rechtswirksam erlassener Grundlagenbescheid vorliege, der im Ergebnis dem abgeänderten Einkommensteuerbescheid vom 7. Mai 1997 entspreche. Verfahrensrrechtlich 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.

Allgemein werde darauf hingewiesen, dass abgeleitete Abgabenbescheide – im Gegensatz zu Feststellungsbescheiden – der Verjährung unterlägen und damit dem Rechtsunterworfenen ein Rechtsverlust drohe. Die beantragte Wiederaufnahme ermögliche es dem Steuerpflichtigen, seine Ansprüche innerhalb der Verjährung geltend zu machen.

3) In dem vom Bw. mitübermittelten Schreiben des BMF vom 28. Oktober 2005 an die TPA Horwath Wirtschaftstreuhand- und Steuerberatungsges.mBH. (kurz TPA) wird Folgendes ausgeführt:

"Bezugsgemäß teilt das Bundesministerium für Finanzen folgende Rechtsansichten mit: Eine Maßnahme nach § 295 Abs. 1 BAO setzt die nachträgliche Erlassung eines Feststellungsbescheides (Grundlagenbescheides) voraus. Ergeht ein solcher nicht (z.B. "Nichtbescheid" als

Folge fehlerhafter Adressierung, unterlassene Zustellung), so ist ein dennoch erlassener Änderungsbescheid (§ 295 Abs. 1 BAO) rechtswidrig. Dies kann nicht nur mit Berufung oder mit Antrag auf Aufhebung (§ 299 Abs. 1 BAO) geltend gemacht werden. In Betracht kommt auch ein Antrag auf Wiederaufnahme des "abgeleiteten" Abgabenverfahrens, wenn die "Nichtexistenz" des Grundlagenbescheides im Verfahren zur Änderung gemäß § 295 Abs. 1 BAO der für die abgeleitete Einkommensteuer (bzw. Körperschaftsteuer) zuständigen Abgabenbehörde nicht bekannt war. Diesfalls ist der Umstand, dass kein Grundlagenbescheid erlassen wurde, im "abgeleiteten" Abgabenverfahren eine neu hervorgekommene Tatsache iSd. § 303 BAO.

Den Wiederaufnahmewerber trifft idR kein grobes Verschulden an der Nichtgeltendmachung dieses Umstandes im abgeschlossenen Verfahren, weil er grundsätzlich darauf vertrauen darf, dass kein Finanzamt einen auf § 295 Abs. 1 BAO gestützten Bescheid erlässt, obwohl die diesbezüglichen Voraussetzungen nicht vorliegen.

Die Bewilligung der Wiederaufnahme, somit die Aufhebung des Änderungsbescheides (§ 295 Abs. 1 BAO) hat auch dann zu erfolgen, wenn in der Zwischenzeit ein wirksamer Grundlagenbescheid ergangen ist. Dies saniert nämlich nicht die Rechtswidrigkeit eines trotz Fehlens der diesbezüglichen Voraussetzungen erlassenen Änderungsbescheides.

Die Wiederaufnahme ist übrigens auch dann zu bewilligen, wenn die Bemessungsverjährung der Erlassung eines (dem zwischenzeitig erlassenen Grundlagenbescheid berücksichtigenden) neuerlichen Änderungsbescheides entgegensteht."

B) Mit Bescheid vom 3. Dezember 2008 wurde der Antrag des Bw. auf Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO hinsichtlich der Einkommensteuer für 1989 **zurückgewiesen**. Begründend wird ausgeführt:

Die Zurückweisung sei erfolgt, weil die Eingabe nicht fristgerecht eingebracht worden sei. Nach § 303 (wohl gemeint: § 304) BAO sei eine Wiederaufnahme des Verfahrens auf Antrag der Partei zulässig, wenn dieser

- a) innerhalb des Zeitraumes, bis zu dessen Ablauf die amtswegige Wiederaufnahme unter der Annahme einer Verjährungsfrist (§§ 207 bis 209 BAO) von sieben Jahren zulässig wäre, oder
- b) vor dem Ablauf einer Frist von fünf Jahren nach Eintritt der Rechtskraft des das Verfahren abschließenden Bescheides eingebracht werde.

Für die Einkommensteuer für 1989 sei bereits mit 31. Dezember 1999 absolute Verjährung eingetreten. Zudem sei der Einkommensteuerbescheid für 1989 im Jahr der Zustellung mit ungenützttem Ablauf der Berufungsfrist rechtskräftig geworden.

Somit sei der Antrag des Bw. nicht vor Ablauf der im § 304 lit. a und b BAO angeführten Fristen eingebracht worden und daher spruchgemäß zurückzuweisen.

C) Mit Schreiben vom 12. Dezember 2008 erhob der Bw. gegen den Zurückweisungsbescheid laut Abschnitt B) **Berufung** und führte zur Begründung Folgendes aus:

Mit Bescheid vom 3. Dezember 2008 habe das Finanzamt den Antrag des Bw. auf Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend das Jahr 1989 mit der Begründung zurückgewiesen, dass der Antrag auf Wiederaufnahme nicht rechtzeitig eingebracht worden sei, da hinsichtlich des Einkommensteuerbescheides bereits Verjährung eingetreten sei. Dies sei aus Sicht des Bw. unrichtig:

a) Er habe sich im Jahr 1989 an der K.AG. (Rechtsnachfolger der M.GmbH. und ehemalige atypische stille Gesellschafter) beteiligt. Hinsichtlich der Einkünfte für 1989 sei am 27. September 1990 eine einheitliche und gesonderte Feststellungserklärung abgegeben worden. Mit Bescheid vom 24. Mai 1991 sei die Mitunternehmerschaft erklärungsgemäß veranlagt worden. Im Jahr 1997 sei das Verfahren hinsichtlich der Einkünfte für 1989 wieder aufgenommen worden und es sei am 10. Februar 1997 ein neuer einheitlicher und gesonderter Feststellungsbescheid erlassen worden. Gegen diesen Feststellungsbescheid sei Berufung erhoben worden, welche mit Bescheid vom 28. Oktober 2002 von der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland abgewiesen worden sei. Gegen diese Berufungsentscheidung sei eine Verwaltungsgerichtshof-Beschwerde erhoben und diese Beschwerde mit Entscheidung vom 27. Februar 2008 zurückgewiesen worden, weil es sich bei der Erledigung der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland um einen nichtigen Bescheid gehandelt habe. In weiterer Folge sei auch die Berufung gegen den einheitlichen und gesonderten Feststellungsbescheid für 1989 vom 17. April 1997 mit Bescheid vom 7. Mai 2008 zurückgewiesen worden, da auch dieser Bescheid nichtig gewesen sei.

b) 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 24. Mai 1991 bereits verstorbene Personen angeführt gewesen seien.

Somit sei aufgrund der Judikatur des VwGH auch der Bescheid vom 24. Mai 1991 als Nichtbescheid zu qualifizieren. Als Ergebnis der obigen Ausführungen sei ersichtlich, dass mit Erklärung vom 27. September 1990 für seine Beteiligung eine einheitliche und gesonderte Feststellungserklärung abgegeben worden sei, diese Erklärung aber bis zum heutigen Tage nicht bescheidmäßig veranlagt worden sei.

Somit könne hinsichtlich des Jahres 1989 keine Verjährung eingetreten sein, weil gemäß § 209 a Abs. 2 BAO die Einkommensteuerveranlagung mittelbar von der Erledigung der abgegebenen einheitlichen und gesonderten Feststellungserklärung abhängt (siehe Ellinger-Iro-Kramer-Sutter-Urtz in: Bundesabgabenordnung zu § 209 a BAO, Anmerkung 11; Ritz, BAO, § 209 a, Rz 7). Aus Gründen der Übersichtlichkeit würden die wesentlichen Daten nochmals tabellenartig angeführt:

1991	einheitlich und gesonderte Feststellungserklärung für 1989 vom 24. Mai 1991
1997	Wiederaufnahme des Verfahrens für 1989 und neuer einheitlich und gesonderter Feststellungsbescheid vom 10. Februar 1997
	Berufung gegen diese Bescheide vom 17. April 1997
	Einkommensteuerbescheid vom 7. Mai 1997
2002	Berufungsentscheidung vom 28. Oktober 2002 der FLD für Wien, NÖ. und Bgld.
	fristgerechte Einreichung einer VwGH-Beschwerde am 12. Dezember 2002
2008	Mit 27. Februar 2008 Zurückweisung der VwGH-Beschwerde, da die Erledigung der FLD als nichtiger Bescheid zu qualifizieren sei
	Mit 7. Mai 2008 Zurückweisung der Berufung vom 17. April 1997, da auch der Bescheid des Finanzamtes als nichtiger Bescheid zu qualifizieren sei
	Mit 7. Juli 2008 Wiederaufnahmeantrag

c) Im Übrigen sei zu erwähnen, dass selbst, wenn man den Bescheid vom 24. Mai 1991 nicht als nichtigen Bescheid qualifizieren würde, hinsichtlich des Einkommensteuerbescheides für 1989 keine Verjährung eingetreten sein könne. Denn dann hätte die Behörde aufgrund der Zurückweisungsbescheide gemäß § 295 BAO einen neuen abgeleiteten Bescheid erlassen müssen, da sie 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 gemäß § 209 a BAO keine Verjährung eingetreten sein, da der Einkommensteuerbescheid für 1989 somit indirekt von der Erledigung der Berufung abhängig gewesen sei.

Jede andere Auslegung der §§ 295 und 209a BAO sei 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 machten und aufgrund des langen Rechtsmittelverfahrens, Verjährung zu Lasten des Steuerpflichtigen eintrete. Aus diesem Grund beantrage der Bw. ausdrücklich, einen abgeleiteten Bescheid zu erlassen, der den Rechtszustand wiederherstelle, der vor Erlassung des rechtswidrigen abgeleiteten Bescheides bestanden habe.

D) Mit Berufungsvorentscheidung vom 25. März 2009 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Begründend wurde ausgeführt:

Bei der veranlagten Einkommensteuer für das Jahr 1989 sei mit Ablauf des Jahres 1999 die absolute Verjährung gemäß § 209 Abs. 3 BAO eingetreten. Da der gegenständliche Antrag auf

Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Einkommensteuer nicht vor Eintritt der absoluten Verjährung, welche mit 31. Dezember 1999 eingetreten sei, und nicht innerhalb der in § 304 lit. a und b BAO genannten Fristen eingebracht worden sei, sei die Wiederaufnahme des Verfahrens aufgrund des gegenständlichen Antrages nicht zulässig.

Zum Hinweis, dass nach Maßgabe des § 209a Abs. 2 BAO die Verjährung nicht eingetreten sei, sei festzuhalten:

§ 209a 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."

Für den gegenständlichen Wiederaufnahmsantrag komme daher die Bestimmung des § 209a Abs. 2 BAO nicht zur Anwendung, da dieser nicht vor Eintritt der Verjährung eingebracht worden sei. Der Umstand, dass allenfalls die Abgabefestsetzung noch aufgrund anderer noch nicht erledigter Anträge trotz Eintritt der Verjährung zulässig sein könnte, bedeute noch nicht, dass die Abgabefestsetzung aufgrund des gegenständlichen Wiederaufnahmeantrages zulässig sein müsse.

Weiters sei ein Antrag auf Wiederaufnahme gemäß § 303 Abs. 2 BAO binnen einer Frist von drei Monaten von dem Zeitpunkt an, in dem der Antragsteller nachweislich von dem Wiederaufnahmegrund Kenntnis erlangt habe, bei der Abgabenbehörde einzubringen, die im abgeschlossenen Verfahren den Bescheid in erster Instanz erlassen habe. Die Tatsache sowie die Gründe der Falschadressierung des der Einkommensteuer für 1989 zugrundeliegenden Feststellungsbescheides vom 10. Februar 1997 seien vom Bw. jedenfalls im Rahmen seiner VwGH-Beschwerde vom 12. Dezember 2002 vorgebracht worden. Diese Tatsache und die entsprechenden Beweismittel seien dem Bw. daher spätestens an diesem Tag bekannt und bewusst geworden.

Der gegenständliche Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Einkommensteuer für 1989 sei damit mehr als fünf Jahre nach der nachweislichen Kenntniserlangung der dafür behaupteten Gründe gestellt worden, womit dieses Anbringen auch aus Sicht des Neuerungstatbestandes jedenfalls als verspätet zu beurteilen sei.

Die Zurückweisung des Antrages sei daher zu Recht erfolgt. Auf die Entscheidungen des Unabhängigen Finanzsenates im Zusammenhang mit gleichlautenden in Serie eingebrachten Berufungen gegen die Zurückweisung von Anträgen auf Wiederaufnahme werde verwiesen (RV/3129-W/08, RV/3297-W/08, RV/3444-W/08 u.a.).

E) Mit Schreiben vom 23. April 2009 stellte der Bw. den **Vorlageantrag** und führte zur Begründung aus:

Seine Berufung vom 12. Dezember 2008 sei als nicht fristgerecht zurückgewiesen worden, weil nach Meinung des Finanzamtes

1. die Dreimonatsfrist bereits abgelaufen sei und
2. bereits Verjährung eingetreten sei.

Das Finanzamt stelle weiters fest, dass es die im Schreiben des BMF vom 28. Oktober 2005 vertretene Rechtsansicht, wonach die Wiederaufnahme des Verfahrens auch dann zu bewilligen sei, wenn die Bemessungsverjährung der Erlassung eines neuerlichen Änderungsbescheides entgegenstehe, nicht teile.

ad 1): Nach Meinung des Finanzamtes sei am 10. Februar 1997 ein Nichtbescheid erlassen worden. Es sei daher dem Bw. ab dem Jahr 1997 bekannt, dass ein Nichtbescheid vorliege. Dieser Begründung mangle es an jeglicher Kausalität. Warum dem Bw. bereits im Jahr 1997 bekannt gewesen sein solle, dass ein "Nichtbescheid" vorliege, könne nur vermutet werden. Fakt sei, dass die Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland trotz eines entsprechenden Hinweises in der Berufung in ihrer Erledigung vom 28. Oktober 2002 nicht von einem Nichtbescheid ausgegangen sei. Fakt sei ferner, dass das zuständige Finanzamt vom 6./7./15. Bezirk erst am 7. Mai 2008 durch Zurückweisung der Berufung vom 10. Februar 1997 als Nichtbescheid qualifiziert habe. Auch wenn die Experten seitens der Finanzverwaltung bis zum 7. Mai 2008 offensichtlich nicht in der Lage gewesen seien, den Bescheid vom 10. Februar 1997 als Nichtbescheid zu qualifizieren, unterstelle man umgekehrt, dass der Bw. dies bereits im Jahr 1997 hätte erkennen müssen.

Weiters sei der Wiederaufnahmeantrag vom 7. Juli 2008 als nicht fristgerecht zurückgewiesen worden, weil nach der Meinung des Finanzamtes bereits der Verwaltungsgerichtshof im Beschluss vom 27. Februar 2008 dem Grundlagenbescheid für 1989 vom 10. Februar 1997 jeglichen Bescheidcharakter abgesprochen habe. Hingegen spreche der VwGH nur dem Bescheid vom 28. Oktober 2002 der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland jeglichen Bescheidcharakter ab. Der VwGH lasse die Frage, ob bereits die erstinstanzlichen Bescheide vom 10. Februar 1997 "Nichtbescheide" seien, ausdrücklich offen, weil er schreibe: " In der vorliegenden Beschwerde gegen diese Erledigung werde u.a. – in

Verbindung mit der Behauptung über die mangelnde Bescheidqualität schon der erstinstanzlichen Erledigungen, **worauf hier nicht eingegangen werden muss** ".

Im Übrigen sei erwähnt, dass der VwGH in dieser Sachverhaltskonstellation über die Bescheidqualität der erstinstanzlichen Bescheide gar nicht habe absprechen können, da nicht diese vor dem VwGH angefochten worden seien, sondern die oben angeführte Erledigung vom 28. Oktober 2002.

Die Zurückweisungsbescheide des Finanzamtes für den 6./7./15. Bezirk gegen die Berufungen betreffend die Bescheide vom 10. Februar 1997 seien erst am 7. Mai 2008 ergangen. Erst mit diesen Zurückweisungsbescheiden sei behördlich die Nichtigkeit der Bescheide vom 10. Februar 1997 festgestellt worden. Erst ab diesem Zeitpunkt könne der Fristenlauf für die Einbringung des Wiederaufnahmeantrages zu laufen beginnen.

In diesem Umfeld der sachlichen Gegebenheiten und des erforderlichen Rechtsschutzes könne eine verfassungskonforme Interpretation der verfahrensgegenständlichen Fristenregelung für einen mit Neuerungen betreffend die einheitliche und gesonderte Feststellung begründeten Wiederaufnahmeantrag nur folgende Frist ergeben:

Die Frist für den Antrag auf Wiederaufnahme beginne nicht früher zu laufen als beim zuständigen Finanzamt die Verständigung über die nachträgliche Abänderung, die Aufhebung oder die Feststellung der Unwirksamkeit des Feststellungsbescheides einlange und nach außen erkennbar in Erscheinung trete, insbesondere auch nicht früher, als dem Abgabepflichtigen verlässlich bekannt werde, dass das zuständige Finanzamt darauf nicht mit amtswegiger Erlassung eines abgeleiteten Bescheides reagiere.

ad 2): Verjährung:

Gemäß § 209a BAO sei deswegen keine Verjährung eingetreten, weil die einheitliche und gesonderte Feststellungserklärung für das Jahr 1989 nie bescheidmäßig erledigt worden sei. Dies werde nachstehend näher erläutert:

Der Bw. habe sich im Jahr 1989 an der K.AG. (Rechtsnachfolger der M.GmbH. und ehemalige atypisch stille Gesellschafter) als atypisch stiller Gesellschafter beteiligt. Hinsichtlich der Einkünfte für 1989 sei am 27. September 1990 eine einheitliche und gesonderte Feststellungserklärung abgegeben worden.

Mit Bescheid vom 24. Mai 1991 sei die Mitunternehmerschaft erklärungsgemäß veranlagt worden. Im Jahr 1997 sei das Verfahren hinsichtlich der Einkünfte für 1989 wieder aufgenommen worden, und es sei am 10. Februar 1997 ein neuer einheitlicher und gesonderter Feststellungsbescheid erlassen worden. Gegen diesen sei das Rechtsmittel der Berufung erhoben worden, welches mit Bescheid vom 28. Oktober 2002 von der Finanzlandesdirektion

für Wien, Niederösterreich und Burgenland abgewiesen worden sei. Gegen diese Berufungsentscheidung sei VwGH-Beschwerde erhoben worden. Die Beschwerde sei mit Erkenntnis vom 27. Februar 2008 zurückgewiesen worden, da es sich bei der Berufungsentscheidung um einen nichtigen Bescheid gehandelt habe.

In weiterer Folge sei auch die Berufung gegen den einheitlich und gesonderten Feststellungsbescheid für 1989 vom 17. April 1997 mit Bescheid vom 7. Mai 2008 vom Finanzamt für den 6./7./15. Bezirk zurückgewiesen worden, da auch dieser Feststellungsbescheid nichtig gewesen sei.

Der Grund für die nichtigen Bescheide seien Fehler in der Adressierung gewesen, insbesondere seien in dem Feststellungsbescheid bereits verstorbene Personen angeführt worden. Auf der Ebene der einheitlichen und gesonderten Feststellung sei somit eine Erklärung abgegeben worden, die bescheidmäßig nie erledigt worden sei. Es seien zwar auf der Ebene der einheitlichen und gesonderten Feststellungen als "Bescheide" titulierte Erledigungen verschickt worden, diese seien jedoch nichtige Bescheide gewesen. So seien z.B. die Herren F.W., 1030, S.G., 8223, F.P., 9546, und Dipl.Ing. R.N., 9020, verstorben gewesen. Somit sei aufgrund der VwGH-Judikatur auch der Bescheid vom 24. Mai 1991 als Nichtbescheid zu qualifizieren. Hinsichtlich des Jahres 1989 könne damit trotz Verjährung noch ein Bescheid ergehen, weil gemäß § 209a Abs. 2 seine Einkommensteuerveranlagung mittelbar von der Erledigung der abgegebenen einheitlich und gesonderten Feststellungserklärung abhängt. Daran anschließend wird nochmals die Tabelle angeführt, wie sie schon im Berufungsschreiben dargestellt worden ist.

Zu beachten sei, dass diese Sachverhaltskonstellation auch telefonisch seitens der steuerlichen Vertretung des Treuhänders mit Dr. Ritz vom BMF durchbesprochen worden sei und dieser auch klar bestätigt habe, dass in dieser Konstellation keine Verjährung eingetreten sein könne.

Mittlerweile habe es mit der steuerlichen Vertretung des Treuhänders und dem für die einheitliche und gesonderte Feststellung zuständigen Finanzamt eine Besprechung gegeben. Hierbei habe sich aus der Aktenlage ganz klar ergeben, dass der in der Berufung geschilderte Sachverhalt vorliege. Auf die in der Berufung alternativ vorgebrachte Sachverhaltskonstellation des Punktes 2 werde nicht mehr näher eingegangen, wenngleich unzweifelhaft auch eine Berufung gegen den Feststellungsnichtbescheid die Verjährungshemmung des § 209a BAO besitzen müsse. Jede andere Auslegung sei nicht verfassungskonform.

Ausdrücklich sei abschließend darauf zu verweisen, dass es nicht nur eine Wiederaufnahme auf Antrag, sondern auch eine Wiederaufnahme von Amts wegen gebe. Fakt sei, dass der Einkommensteuerbescheid des Bw. aufgrund eines Nichtbescheides geändert worden sei, und

dass dies rechtswidrig gewesen sei. Diese Rechtswidrigkeit könne auch durch einen etwaigen zukünftigen gleichlautenden einheitlichen und gesonderten Feststellungsbescheid nicht saniert werden (VwGH vom 24. November 1980, 93/14/0203). Damit seien auch die Voraussetzungen für eine amtswegige Wiederaufnahme sowie die Voraussetzung des § 295 BAO gegeben gewesen. Ganz offensichtlich erfolge die gebotene amtswegige Änderung des gegenständlichen Einkommensteuerbescheides des Bw. nur deswegen nicht, weil sich dies zu seinen Gunsten auswirken würde.

Über die Berufung wurde erwogen:

Zunächst ist klarzustellen, dass über einen in der Berufungsschrift erstmals gestellten Antrag (hier: Antrag auf Erlassung eines abgeleiteten Bescheides gemäß § 295 BAO), der über die "Sache" des angefochtenen Bescheides (hier: Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Einkommensteuer für 1989) hinausgeht, nicht in der gegenständlichen Berufungsentscheidung abgesprochen werden kann, denn die Änderungsbefugnis der Berufungsbehörde gemäß § 289 Abs. 2 BAO ist durch die "Sache" – das ist die Angelegenheit, die den Inhalt des Spruches der Abgabenbehörde erster Instanz gebildet hat – begrenzt (vgl. Ritz BAO³, Kommentar, Tz 38 zu § 289).

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 das Jahr 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 Abgabe-

pflicht im Lauf eines Veranlagungszeitraumes erlischt, mit dem Zeitpunkt des Erlöschens der Abgabepflicht.

Bei der veranlagten Einkommensteuer für das Jahr 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 worden ist, wäre doch die absolute Verjährung der Einkommensteuer für 1989 selbst nach Maßgabe einer fünfzehnjährigen absoluten Verjährungsfrist mit Ablauf des Jahres 2004 eingetreten.

Dem Vorbringen des Bw., 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 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 kann dem Bw. nicht in seiner Annahme gefolgt werden, dass die Verjährung noch nicht eingetreten sei.

Für den berufsgegenständlichen Wiederaufnahmsantrag kommt die Bestimmung des § 209a Abs. 2 nicht zur Anwendung, da dieser nicht vor Eintritt der Verjährung eingebracht worden ist. Der Umstand, dass allenfalls die Abgabefestsetzung noch aufgrund anderer noch nicht erledigter Anträge trotz Eintritt der Verjährung zulässig sein könnte, bedeutet noch nicht, dass die Abgabefestsetzung aufgrund des gegenständlichen Wiederaufnahmsantrages zulässig ist.

Die in der dem Wiederaufnahmsantrag beigefügten Erledigung des Bundesministeriums für Finanzen vom 28. Oktober 2005 vertretene Rechtsansicht, wonach die Wiederaufnahme auch dann zu bewilligen wäre, wenn die Bemessungsverjährung der Erlassung eines neuerlichen Änderungsbescheides entgegenstehe, kann für den unabhängigen Finanzsenat 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 so genannte 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. Die einzige Rechtsansicht, die in der gegenständlichen Erledigung des Bundesministeriums für Finanzen vom 28. Oktober 2005 in Bezug auf Bemessungsverjährung geäußert wird, befindet sich auf der zweiten Seite und lautet (WA-Akt Bl. 4 verso): *"Die Wiederaufnahme ist übrigens auch dann zu bewilligen, wenn die Bemessungsverjährung der Erlassung eines (dem zwischenzeitig erlassenen Grundlagenbescheid berücksichtigenden) neuerlichen Änderungsbescheides entgegensteht."* Daraus ist für den Fall des Bw gar nichts zu gewinnen, denn damit soll sicher nicht ausgedrückt werden, und es wird auch nicht ausgedrückt, 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: Dem entspricht auch, dass die gegenständliche Erledigung des BMF nicht den Themenbereich des § 304 BAO, sondern andere Aspekte der Wiederaufnahme behandelt. 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 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 den Bw. im Jahr 1997 ergangenen Einkommensteuerbescheides für 1989 bereits im Jahr 1997 eingetreten. Daraus ergibt sich, dass der am 7. Juli 2008 eingebrachte Wiederaufnahmsantrag nicht innerhalb der Fünfjahresfrist des § 304 lit. b BAO eingebracht wurde. Damit ist dem Finanzamt zuzustimmen, wenn aus diesem Grund der gegenständliche Wiederaufnahmsantrag zurückgewiesen wurde.

4) Zum sonstigen Vorbringen:

Der Eintritt von Verjährung und das Ablaufen von Fristen durch gesetzliche Bestimmungen ist nichts Außergewöhnliches und soll den so genannten Rechtsfrieden schaffen. Ein Auslegungsergebnis von gesetzlichen Bestimmungen, das den Eintritt der Verjährung oder das Ablaufen einer Frist ergibt, ist daher nicht denkunmöglich.

Auch wenn die auf § 295 Abs. 1 BAO gestützte Erlassung des Einkommensteuerbescheides für 1989 vom 7. Mai 1997 an den Bw. rechtswidrig gewesen sein sollte, so darf dies keinesfalls dadurch "saniert" werden, dass rechtswidrig die Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens für 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 zu Recht erfolgt; die Berufung ist abzuweisen. Damit war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 8. September 2009