



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., Wien, A-Str. 123, vertreten durch TPA Horwath, Wirtschaftstreuhand und Steuerberatung GmbH, 1020 Wien, Praterstraße 62-64, vom 16. September 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg, vertreten durch Mag. Nathalie Kovacs, vom 3. September 2008, mit dem das Finanzamt den „Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß [§ 303 BAO](#) betreffend des Einkommensteuerbescheides 1989“ zurückgewiesen hatte, entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Bw. ist Aktionär der A-AG. Die beim Finanzamt am 27. März 1991 eingelangte Einkommensteuererklärung des Bw. für das Jahr 1989, Steuernummer 003, wurde vom beeideten Buchprüfer und Steuerberater Dr. X erstellt.

Im mit Bescheid gemäß [§ 303 BAO](#) wiederaufgenommenen Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer für das Jahr 1989 setzte das Finanzamt die in Rede stehende Abgabe mit Bescheid vom 18. Februar 1994 fest. Aufgrund der bescheidmäßigen Feststellungen des Finanzamts für den 6., 7. und 15. Bezirk in Wien, StNr. 000/0001), vom 10. Februar 1997 erließ das Finanzamt den Bescheid vom 25. September 1997, mit dem der zuletzt mit Bescheid vom 28. Februar 1996 abgeänderte Einkommensteuerbescheid des Bw. für das Jahr 1989 gemäß [§ 295 Abs. 1 BAO](#) neuerlich gemäß der letztzitierten Bestimmung der Bundesabgabenordnung abgeändert wurde; die Bescheide gemäß [§ 295 Abs. 1 BAO](#) vom 28. Februar 1996 und 25. September 1997 wurden zu Händen der Firma XY & Partner TPA WTH OHG zugestellt.

Mit dem an das Finanzamt adressierten Schreiben vom 27. Oktober 1997 führten Mag. XX und Mag. YY von der Wirtschaftstreuhand GmbH als Begründung für ihren Antrag auf Aussetzung der Einhebung gemäß § 212 a leg. cit. ins Treffen, dass die Einkommensteuer 1989 aufgrund einer Tangentenänderungsmeldung betreffend den Finanzierungs-Fonds 01 A- AG (Steuer- nummer 000/0001) und den Finanzierungs-Fonds 02 (Steuernummer 000/0002) A- AG neu veranlagt worden seien. Diese Tangentenänderungen seien auf eine Betriebsprüfung zurück- zuführen. Die Firma A- AG habe gegen das Ergebnis der Betriebsprüfung innerhalb offener Frist das Rechtsmittel der Berufung erhoben. Die Berufung erscheine nach Lage des Falles sehr erfolgversprechend.

Mit Schreiben vom 22. Juli 2008 beantragten Mag. XX und Mag. AB als steuerliche Vertreter hinsichtlich des gemäß [§ 295 BAO](#) abgeänderten Einkommensteuerbescheides 1989 vom 25. September 1997 die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß [§ 303 BAO](#), wobei sie den Wiederaufnahmegrund wie folgt beschrieben:

Dem am 14. Mai 2008 eingelangten Bescheid vom 7. Mai 2008 zufolge würde der dem zuvor genannten Einkommensteuerbescheid 1989 zugrundeliegende Bescheid gemäß [§ 188 BAO](#) vom 10. Februar 1997 mangels gültigem Bescheidadressaten der Bescheidcharakter fehlen, womit dieser als Nichtbescheid keine normative Kraft entfalten habe können (VwGH 29. Sep- tember 1997, 93/17/0042). Die Qualifizierung des Grundlagenbescheides als Nichtbescheid stelle eine neu hervorgekommene Tatsache im Sinn des [§ 303 Abs. 1 lit. b BAO](#) dar und sei als tauglicher Wiederaufnahmegrund zu qualifizieren. Wenn selbst der den Bescheid erlassen- den Behörde die Tatsache nicht bekannt gewesen sei, dass der Grundlagenbescheid nicht über Bescheidcharakter verfügt habe, so könne diese Tatsache im Verhältnis zum Rechtsun- terworfenen nur als „neu hervorgekommen“ gelten. Den Wiederaufnahmewerber treffe kein grobes Verschulden an der Nichtgeltendmachung dieses Umstandes.

Im Übrigen hielten die steuerlichen Vertreter fest, dass die oben beschriebene Rechtsansicht durch die Erledigung des Bundesministeriums für Finanzen vom 28. Oktober 2005 geteilt wer- de, verwiesen auf die als Beilage vorgelegte Kopie der Erledigung und bemerkten, dass die Wiederaufnahme des rechtskräftigen Verfahrens zu einem abgeänderten Einkommensteuer- bescheid für das Jahr 1989 führe.

In der Antragsbegründung stellten die steuerlichen Vertreter den Sachverhalt wie folgt dar: Mit dem mit 24. Mai 1991 datierten Grundlagenbescheid für das Jahr 1989 seien die anteiligen Einkünfte aus Gewerbebetrieb des Bw. einheitlich festgestellt und selbigem zugewiesen wor- den.

Am 12. Oktober 1993 habe eine den Zeitraum 1989 bis 1991 betreffende Betriebsprüfung be- gonnen, die bis 18. Juni 1996 - Bericht über die Betriebsprüfung gemäß [§ 150 BAO](#) vom 20. September 1996 - gedauert habe. Am 10. Februar 1997 habe das Finanzamt den am

19. März 1997 eingelangten Bescheid gemäß [§ 188 BAO](#) an die A-AG erlassen, wobei hinsichtlich des Jahres 1989 eine abweichende Feststellung gegenüber dem Grundlagenbescheid vom 24. Mai 1991 getroffen worden sei.

Gegen den Bescheid vom 10. Februar 1997 sei zeitgerecht Berufung erhoben worden. Mit der abweisenden Berufungsentscheidung vom 28. Oktober 2002 sei der Grundlagenbescheid vom 10. Februar 1997 bestätigt worden. Gegen die Erledigung der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 28. Oktober 2002 sei eine Beschwerde beim Verwaltungsgerichtshof am 12. Dezember 2002 eingebracht worden. Mit dem am 13. März 2008 eingelangten Beschluss des Verwaltungsgerichtshofes vom 27. Februar 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 000/0002 einen Zurückweisungsbescheid zur Berufung vom 17. April 1997 erlassen.

Der nunmehr vorliegende Zurückweisungsbescheid des Finanzamts 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.

Zum abgeleiteten (Einkommensteuer-)Bescheid 1989 brachten die steuerlichen Vertreter vor, dass durch die Erlassung der vorhin erwähnten Nichtbescheide des Finanzamts für den 6., 7., 15. Bezirk bedingt der vorangegangene Einkommensteuerbescheid 1989 gemäß [§ 295 BAO](#) durch den vorliegenden Einkommensteuerbescheid 1989 vom 25. September 1997 ersetzt worden sei; ein Resultat der „Nichtanerkennung der Ergebniszurückweisung für das Jahr 1989 der atypisch stillen Beteiligung auf Ebene des abgeleiteten Bescheides“ sei eine Einkommensteuernachzahlung gewesen. Die vorgenommene Abänderung des Einkommensteuerbescheides 1989 gemäß [§ 295 BAO](#) sei auf Basis eines Nichtbescheides erfolgt und entspreche damit nicht den gesetzlichen Bestimmungen.

Als Begründung für das rechtliche Interesse des Bw. an der Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß [§ 303 BAO](#) führten die steuerlichen Vertreter im Antrag ins Treffen, dass die Abänderung eines abgeleiteten Bescheides gemäß [§ 295 BAO](#) nur bei Ableitung des betreffenden Bescheides von einem Grundlagenbescheid zulässig sei. Unbestritten sei, dass die von der Abgabenbehörde ausgefertigten Bescheide vom 10. Februar 1997 und 28. Oktober 2002 für das Streitjahr 1989 ins Leere gegangen seien, womit der Abänderung ein tauglicher Feststellungsbescheid gefehlt habe. Da der abgeleitete Einkommensteuerbescheid vom 25. September 1997 rechtswidrig erlassen worden sei und auch ein nachträglich rechtswirksam erlassener Grundlagenbescheid diesen Mangel nicht heile (siehe 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

vorangegangenen Einkommensteuerbescheides vom 28. Februar 1996 (Datum des vorangegangenen 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 25. September 1997 entspreche. Verfahrensrrechtlich berechtige dieser neue Grundlagenbescheid nur zur Abänderung des aufgrund der Wiederaufnahme neu erlassenen Bescheides.

Die beantragte Wiederaufnahme ermögliche, diese rechtswidrigen Abänderung gemäß § 295 leg. cit. zu korrigieren.

Unter dem Titel „Verjährung“ wiesen die steuerlichen Vertreter allgemein darauf hin, dass abgeleitete Abgabenbescheide - im Gegensatz zu Feststellungsbescheiden - der Verjährung unterliegen würden, womit dem 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 die Geltendmachung seiner Ansprüche innerhalb der Verjährung.

Mit Bescheid vom 3. September 2008 wies das Finanzamt die Eingabe vom 22. Juli 2008 betreffend *„Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß [§ 303 BAO](#) betreffend des Einkommensteuerbescheides 1989“* mangels Zulässigkeit zurück; dies nach Zitierung der Bestimmung des [§ 303 Abs. 1 BAO](#) mit der Begründung, dass zwar der vom Bw. zitierten Rechtsansicht des BMF (GZ BMF-010103-0042-VI/2005) zufolge das Vorliegen eines Nichtbescheides eine neu hervorgekommene Tatsache sei, jedoch gehe das Schreiben des Bundesministeriums für Finanzen auf die Fristen im [§ 209 Abs. 3 BAO](#) und [§ 304 lit. b BAO](#) nicht ein. [§ 209 Abs. 3 BAO](#) zufolge verjähre das Recht auf Festsetzung einer Abgabe spätestens zehn Jahre nach Entstehung des Abgabenanspruches; [§ 304 lit. b BAO](#) zufolge sei eine Wiederaufnahme des Verfahrens ausgeschlossen, sofern ihr nicht ein Antrag gemäß § 303 Abs. 1 leg. cit. zugrunde liege, der a) innerhalb des Zeitraums, bis zu dessen Ablauf die Wiederaufnahme von Amts wegen unter der Annahme einer Verjährungsfrist 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 worden sei. Da betreffend das Jahr 1989 bereits absolute Verjährung eingetreten sei und der das Einkommensteuerverfahren 1989 abschließende Bescheid am 25. September 1997 ergangen sei (also außerhalb von fünf Jahren), sei spruchgemäß zu entscheiden gewesen.

Der Rechtsmeinung des Finanzamts widersprachen die beiden oben genannten steuerlichen Vertreter in der Berufung gegen den Bescheid vom 3. September 2008 mit der Begründung, dass der Bw. sich an der in Rede stehenden Aktiengesellschaft im Jahr 1989 beteiligt habe.

Hinsichtlich der Einkünfte für das Jahr 1989 sei eine einheitliche und gesonderte Feststellungserklärung am 27. September 1990 abgegeben worden.

Mit Bescheid vom 24. Mai 1991 sei die Mitunternehmerschaft erklärungsgemäß veranlagt worden. Im Jahr 1997 sei das Verfahren hinsichtlich der Einkünfte 1989 wieder aufgenommen worden, am 10. Februar 1997 sei ein neuer Feststellungsbescheid erlassen worden, gegen den eine Berufung erhoben worden sei, welche mit Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 28. Oktober 2002 abgewiesen worden sei. Gegen diese Berufungsentscheidung sei eine Verwaltungsgerichtshofbeschwerde erhoben worden, die mit Entscheidung vom 27. Februar 2008 zurückgewiesen worden sei, da 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 Feststellungsbescheid 1989 vom 17. April 1997 mit Bescheid vom 7. Mai 2008 zurückgewiesen worden, da auch dieser Bescheid nichtig gewesen sei.

Unter dem Berufungspunkt „1. Keine Verjährung, da die einheitlich und gesonderte Feststellungserklärung für das Jahr 1989 nie bescheidmäßig erledigt wurde“ behaupteten die steuerlichen Vertreter, dass der Grund für die nichtigen Bescheide Fehler in der Adressierung gewesen seien, insbesondere seien bereits verstorbene Personen in dem Feststellungsbescheid angeführt worden. Da auch in dem Bescheid vom 24. Mai 1991 bereits verstorbene Personen angeführt seien, so zum Beispiel F. A., 10A0 Wien, A-Str. 00, verstorben am 26. XXXXXX 1990, S. B., 10B0 B-Straße, Zeil 000, verstorben am 16. XXXX 1990, Franz C., 10C0 C-Straße 0, verstorben am 23. XXXXXXXX 1990 und Dipl. Ing. R. D., 10D0 K., A-Straße 24, verstorben am 30. XXXX 1991, sei aufgrund der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auch der Bescheid vom 24. Mai 1991 als Nichtbescheid zu qualifizieren. Als Ergebnis der o.a. Auflistung sei ersichtlich, dass mit der Erklärung vom 27. September 1990 für die Beteiligung des Bw. eine einheitlich und gesonderte Feststellungserklärung abgegeben worden sei, aber bis zum heutigen Tage, sei diese Erklärung nicht bescheidmäßig veranlagt worden.

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

Aus Gründen der Übersichtlichkeit würden die wesentlichen Daten nochmals tabellenartig angeführt:

1991	Einheitlich und gesonderte Feststellungserklärung für das Jahr 1989 vom 24. Mai 1991
1997	Wiederaufnahme des Verfahrens 1989 und neuer Feststellungsbescheid vom 10. Februar 1997

	Berufung gegen diese Bescheide vom 17. April 1997
	Einkommensteuerbescheid vom 25. September 1997
2002	Berufungsentscheidung vom 28. Oktober 2002 der FLD 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 7. Mai 2008 Zurückweisung der Berufung vom 17. April 1997, da auch der Bescheid des Finanzamts als nichtiger Bescheid zu qualifizieren sei
	Mit 22. Juli 2008 Wiederaufnahmeantrag

Unter Berufungspunkt „2. *Keine Verjährung, da die Einkommensteuerveranlagung für das Jahr 1989 von einem Rechtsmittelverfahren abhängig ist*“ bestritten die steuerlichen Vertreter den Eintritt der Verjährung hinsichtlich des Einkommensteuerbescheides 1989 selbst für den Fall, dass der Bescheid vom 24. Mai 1991 nicht als nichtigen Bescheid qualifiziert würde, mit der Begründung, dass 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 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 sei, 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 Grunde werde die Erlassung eines abgeleiteten Bescheides beantragt, der den Rechtszustand wiederherstelle, der vor Erlassung des rechtswidrigen abgeleiteten (weil von einem nichtigen Bescheid abgeleitet) Bescheides bestanden habe.

Über die Berufung wurde erwogen:

Nach [§ 303 Abs. 1 BAO](#) ist dem Antrag einer Partei auf Wiederaufnahme eines durch Bescheid abgeschlossenen Verfahrens stattzugeben, wenn ein Rechtsmittel gegen den Bescheid nicht oder nicht mehr zulässig ist und a) der Bescheid durch Fälschung einer Urkunde, falsches Zeugnis oder eine andere gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonst wie erschlichen worden ist, oder 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 hierfür 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.

Nach [§ 303 Abs. 2 BAO](#) ist der Antrag auf Wiederaufnahme gemäß Absatz 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.

Nach [§ 304 BAO](#) ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens nach Eintritt der Verjährung ausgeschlossen, sofern ihr nicht ein Antrag gemäß § 303 Abs. 1 zugrunde liegt, der 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 eingebracht wurde.

Nach [§ 209 Abs. 3 BAO](#) BGBl. Nr. 194/1961 in der Fassung des BGBl. Nr. 312/1987 verjährt das Recht auf Festsetzung einer Abgabe spätestens fünfzehn Jahre nach Entstehung des Abgabenanspruches (§ 4), im Fall der Einkommensteuer mit Ablauf des Kalenderjahres, für das die Veranlagung vorgenommen wird (§ 4 Abs. 2 lit. a Ziffer 1; ein Fall der Ziffer 2 liegt hier nicht vor). Bei der für das Jahr 1989 veranlagten Einkommensteuer ist mit Ablauf des Jahres 2004 die absolute Verjährung eingetreten.

Die nachfolgend zitierten Bestimmungen des [§ 209a Abs. 1 und Abs. 2 BAO](#) verhindern den Eintritt der Verjährung nicht, sondern lassen unter den genannten Voraussetzungen eine Abgabenfestsetzung trotz des Eintrittes der Verjährung zu:

„(1)	<i>Einer Abgabenfestsetzung, die in einer Berufungsentscheidung zu erfolgen hat, steht der Eintritt der Verjährung nicht entgegen</i>
(2)	<i>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.“</i>

Da der Bw. seinen Antrag nicht vor Eintritt der Verjährung eingebracht hatte, war § 209 a Abs. 2 BAO auf den gegenständlichen Wiederaufnahmeantrag nicht anzuwenden.

Obwohl [§ 304 BAO](#) für die Bewilligung der Wiederaufnahme (=Wiederaufnahme auf Antrag) Ausnahmen von der grundsätzlich maßgebenden Befristung durch die Verjährung vorsieht - die Siebenjahresfrist des [§ 304 lit. a BAO](#) kann unterbrochen (ab 2005: verlängert) und gehemmt werden -, begrenzt die absolute Verjährungsfrist ([§ 209 Abs. 3 BAO](#)) auch diese Frist. Da der gegenständliche Wiederaufnahmeantrag vom 22. Juli 2008 nicht innerhalb der hier

maßgeblichen Fristen eingebracht worden war, war der Antrag nicht mit dieser Bestimmung begründbar.

Gegen die Zulässigkeit einer Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß [§ 304 lit. b BAO](#) sprach die Tatsache, dass bei der Fünfjahresfrist des [§ 304 lit. b BAO](#) unter Rechtskraft die formelle Rechtskraft zu verstehen ist. Diese Frist ist maßgeblich für Fälle, in denen die Frist des [§ 304 lit. a BAO](#) im Zeitpunkt der Antragstellung bereits abgelaufen ist. Ist die formelle Rechtskraft des letzten ergangenen Einkommensteuerbescheides für 1989 vom 25. September 1997 noch im Jahr 1997 eingetreten und die hier maßgebliche Fünfjahresfrist lange vor der Antragstellung (22. Juli 2008) abgelaufen, so ist die Stellung des Wiederaufnahmeantrags auch auf der Grundlage der Bestimmung des [§ 304 lit. b BAO](#) ausgeschlossen.

Auf Grund des ungenützten Ablaufes der oben angeführten Verfahrensfristen war der mit 22. Juli 2008 datierte Antrag gemäß [§ 303 Abs. 1 BAO](#) verspätet.

Dass der Antrag auch in Hinblick auf die Frist des [§ 303 Abs. 2 BAO](#) verspätet war, beweist die Tatsache, dass der Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß [§ 303 BAO](#) mit 22. Juli 2008 datiert, obwohl dem Bw. der Beschluss des Verwaltungsgerichtshofes vom 27. Februar 2008, Zl. 2002/13/0224 am 13. März 2008 zugestellt worden ist.

Dem letztgenannten Beschluss des Verwaltungsgerichtshofes war folgender Textteil zu entnehmen:

„In der vorliegenden Beschwerde gegen diese Erledigung wird u. a. - in Verbindung mit Behauptungen über die mangelnde Bescheidqualität schon der erstinstanzlichen Erledigungen, worauf hier nicht eingegangen werden muss - geltend gemacht, bei etwa fünfzig der in den drei Aufteilungslisten der belangten Behörde (je eine gemeinsame für die Jahre 1989, 1990, 1991 und zum 1. Jänner 1990, 1991, 1992) genannten Personen sei es - vor allem dadurch, dass Beteiligte verstorben seien - zwischen Mai 1990 und Juni 2002 zu Rechtsnachfolgen gekommen, auf die die belangte Behörde bei der Bezeichnung der Bescheidadressaten durch Verweisung auf diese Aufteilungslisten nicht Bedacht genommen habe.“

Aufgrund des Inhalts der vorangegangenen Textpassage war die Annahme, dass dem Bw. erst mit Erlassung des Zurückweisungsbescheides vom 7. Mai 2008 die Unwirksamkeit des „Grundlagenbescheides“ bekannt geworden war, auszuschließen, weil der Bw. von der Rechtsqualität des „Grundlagenbescheides“ im Zeitpunkt seiner Erlassung Kenntnis erlangt und diese Kenntnis in der vom Vertreter der Personengesellschaft eingebrachten Beschwerde klar und deutlich offen gelegt hatte. Aufgrund des obigen Textteils des Beschlusses des Verwaltungsgerichtshofes vom 27. Februar 2008, Zl. 2002/13/0224 stand die volle Kenntnis des Bw. von der Nichtigkeit des „Grundlagenbescheides“ als Folge der Bescheidadressierung zweifellos fest.

Insofern war der Wiederaufnahmeantrag schon deshalb zurückzuweisen, weil er den unzulässigen Versuch darstellte, eine versäumte Berufung gegen den in Rede stehenden, gemäß [§ 295 BAO](#) abgeänderten Einkommensteuerbescheid 1989 mit Hilfe eines anderen Verfahrensinstruments nachzuholen. Dass der Bw. darauf verzichtet hatte, den „abgeleiteten“ Einkommensteuerbescheid 1989 mit Berufung anzufechten, war nicht auf mangelnde Kenntnis der Spruchgestaltung des in Rede stehenden „Grundlagenbescheides“ zurückzuführen, weil in der Berufung gegen diesen Bescheid genau jene Anfechtungsgründe geltend gemacht worden waren, von denen der Bw. erst durch den Beschluss des Verwaltungsgerichtshofes oder gar erst durch den Zurückweisungsbescheid des Betriebsfinanzamtes Kenntnis erlangt haben wollte.

Die Antwort auf die Frage, warum der Bw. gegen den abgeänderten Einkommensteuerbescheid kein Rechtsmittel eingelegt hatte, war für die Berufungsentscheidung ohne Belang. Die Einbringung einer solchen Berufung parallel zur inhaltlich entsprechend begründeten Berufung gegen den „Feststellungsbescheid“ wäre insofern erfolgversprechend gewesen, als dieser Berufung Folge zu geben gewesen wäre, weil eine Abweisung nach [§ 252 BAO](#) mangels Bindungswirkung des anderen Bescheides gerade hier nicht in Betracht kam. Hatte ein Rechtsverlust bei zweckentsprechender Rechtsverfolgung dem Bw. damals nicht gedroht, womit die Rechtsausführungen in der Einzelerledigung des Bundesministeriums für Finanzen aus dem Jahr 2005 für die Entscheidung über die vorliegende Berufung nicht zweckdienlich waren, so war es der Bw., der die mit seinem damaligen freiwilligen Verzicht auf Berufung verbundenen nachteiligen Rechtsfolgen herbeigeführt hatte.

Aufgrund der Tatsache, dass der Bw. steuerlich vertreten war und der rechtsfreundliche Vertreter eine Zustellungsvollmacht des Bw. hatte, war die Annahme nahe liegend, dass sich der Bw. zur Unterlassung der Berufung gegen den in Rede stehenden „Grundlagenbescheid“ in Verbindung mit dem gemäß [§ 295 BAO](#) abgeänderten Einkommensteuerbescheid entschlossen hatte. Da der Abgabenbescheid des Bw. zu Händen der Firma XY & Partner TPA WTH OHG zugestellt worden war, hatte der Bw. sich hinsichtlich der Kenntnis des Wiederaufnahmegrundes die Kenntnis des Vertreters zurechnen zu lassen (VwGH 29. September 1987, 87/11/0205, ZfVB 1988/3/1087; vgl. auch VwGH 12. August 1994, 91/14/0018, 0042). Erhob der Bw. das ihm zu Gebote stehende Rechtsschutzinstrument der Berufung trotz gegebener Möglichkeit und objektiver Erfolgsaussicht nicht, so hatten andere Rechtsschutzinstrumente wie [§ 303 BAO](#) nicht die Funktion, den versäumten Rechtsbehelf unter einem anderen Verfahrenstitel nachzuholen.

Insofern war die Berufung gegen den in Rede stehenden Zurückweisungsbescheid als unbegründet abzuweisen, weil ein solches Verschulden der Bewilligung einer Wiederaufnahme ([§ 303 Abs. 1 lit. b BAO](#)) entgegengestanden war.

Zum von Dr. Ritz verfassten Schreiben des Bundesministeriums für Finanzen vom 28. Oktober 2005 sei bemerkt, dass dieses die Rechtsmeinung des Bundesministeriums betreffend Wiederaufnahme zur Aufhebung eines zu Unrecht auf [§ 295 BAO](#) gestützten Bescheides wiedergibt, ohne einen konkreten Bezug zu dem gegenständlichen Berufungsverfahren herzustellen. Selbst wenn dem Schreiben Weisungscharakter zuzusprechen gewesen wäre, wäre die in der Einzelerledigung des Bundesministerium für Finanzen aus 2005 vertretene Rechtsansicht, wonach die Wiederaufnahme auch dann zu bewilligen sei, wenn die Bemessungsverjährung der Erlassung eines neuen Änderungsbescheides entgegensteht, für den Unabhängigen Finanzsenat ebenso wenig bindend gewesen wie die Auffassung des Bundesministeriums für Finanzen, wonach eine beantragte Wiederaufnahme des Verfahrens auch dann zu bewilligen sei, wenn bereits ein nachträglich rechtswirksam ergangener Grundlagenbescheid (insbesondere gleichen Spruchinhaltes wie der keine Rechtswirkung entfaltende Nichtbescheid) erlassen worden sein sollte und dieser keine Spruch ändernde Auswirkung auf den zwar rechtsgrundlos ergangenen, aber in Rechtskraft erwachsenen Einkommensteuerbescheid hätte, weil die Mitglieder des Unabhängigen Finanzsenats bei Besorgung der ihnen nach den Abgabenvorschriften (§ 3 Abs. 3 BAO) übertragenen Aufgaben gemäß § 6 Abs. 1 des Bundesgesetzes über den unabhängigen Finanzsenat (UFSG) keinerlei Weisungen unterliegen. Das Bundesministerium für Finanzen vertritt keineswegs die Ansicht, dass die Fristen des §§ 303 Abs. 2 sowie des [§ 304 BAO](#) nicht einzuhalten wären.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 7. Februar 2013