



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., Beruf, wohnhaft in Ort, vertreten durch Wirtschaftstreuhänder, vom 4. Dezember 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Braunau Ried Schärding vom 14. November 2008 betreffend Abweisung des Antrages vom 22. Mai 2007 auf Änderung der Einkommensteuerbescheide 1987 und 1990 gemäß § 295 Abs. 1 BAO entschieden:

Der angefochtene Bescheid vom 14. November 2008, mit dem der Antrag auf Änderung der Einkommensteuerbescheide 1987 und 1990 gemäß § 295 Abs. 1 BAO abgewiesen wurde, wird abgeändert.

Der Antrag des Bw. vom 22. Mai 2007 auf Änderung der Einkommensteuerbescheide 1987 und 1990 gemäß § 295 Abs. 1 BAO wird als *unzulässig zurückgewiesen*.

Entscheidungsgründe

Mit Gesellschaftsvertrag vom 14. Dezember 1987 nahm die E-GmbH. als Geschäftsherr (E-GmbH) die Y-BankAG unter Einbringung einer Kapitaleinlage von S 20 Mio. rückwirkend ab 1. Jänner 1987 als atypisch stillen Gesellschafter auf, die diese Beteiligung ihrerseits treuhändig für 45 Treugeber hielt, mit denen sie Ende 1987 Treuhandvereinbarungen über Unterbeteiligungen abgeschlossen hat.

Am 17. November 1987 zeichnete auch der Berufungswerber (Bw.) solche Anteilsscheine und beteiligte sich dabei mit einer Kapitaleinlage von S 700.00,00 als stiller Gesellschafter an der E-GmbH. Mit Wirksamkeit 31. Dezember 1990 schied der Bw. wieder als stiller Gesellschafter aus.

Anlässlich der steuerlichen Erfassung dieser Personengesellschaft ging das zuständige Finanzamt Neunkirchen (FA N; Steuernummer aaa/bbbb) zunächst auch ertragsteuerlich von einer unechten stillen Gesellschaft mit Mitunternehmerstellung der still Beteiligten aus und führte deshalb für die „E-GmbH und Mitgesellschafter“ einheitliche und gesonderte Einkünftefeststellungen (§ 23 Z 2 EStG 1988) gemäß § 188 Abs. 1 lit. b BAO durch.

Am 23. November 1988 erließ das FA N in diesem Feststellungsverfahren automationsunterstützt einen vorläufigen Feststellungsbescheid für 1987 und stellte damit Einkünfte aus Gewerbebetrieb einheitlich iHv. S - 35.776.436,00 und gesondert ua. für den Bw. iHv. S - 742.000,00 fest. Mit gleich datierter Mitteilung informierte das FA N das zur Einkommensteuererhebung zuständige Wohnsitzfinanzamt des Bw. (FA) über dieses gesonderte Feststellungsergebnis für den Bw. für 1987.

Mit Einkommensteuerbescheid vom 9. Oktober 1989 setzte das FA die Einkommensteuer beim Bw. für 1987 mit S 206.724,00 fest und legte dabei neben weiteren Einkünften (ua. Einkünfte aus Kapitalvermögen iHv. S - 86.200,00) erklärungs- und mitteilungsgemäß Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus der stillen Beteiligung an der E-GmbH iHv. S - 742.000,00 zu Grunde. Dieser Bescheid wurde mit Ablauf der Berufungsfrist rechtskräftig.

Am 30. September 1991 fertigte das FA N im Feststellungsverfahren einen vorläufigen Feststellungsbescheid für 1990 aus und stellte damit Einkünfte aus Gewerbebetrieb einheitlich iHv. S 7.523.871,00 (darin Halbsatzeinkünfte iSd. § 37 Abs. 1 EStG 1988 von S 8.841.230,00) und gesondert ua. für den Bw. iHv. S 719.635,00 (darin Halbsatzeinkünfte in selber Höhe) fest. Dieser Feststellungsbescheid wurde gemäß § 293 BAO berichtigt und im (ergänzenden) Berichtigungsbescheid vom 22. Oktober 1991 festgestellt, dass in den einheitlich und gesondert festgestellten Einkünften aus Gewerbebetrieb für 1990 jeweils *keine* Halbsatzeinkünfte iSd. § 37 Abs. 1 EStG 1988 enthalten seien.

Mit Mitteilung vom 22. Oktober 1991 wurde dem FA bekannt gegeben, dass für den Bw. im konkreten Feststellungsverfahren anteilige gewerbliche Einkünfte für 1990 iHv. S 719.635,00 (darin keine Halbsatzeinkünfte) festgestellt worden seien.

Ende März 1992 reichte der Bw. die Einkommensteuererklärung für 1990 ein und erklärte darin ua. Einkünfte aus Kapitalvermögen iHv. S - 46.733,00 und Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus diversen Beteiligungen im Gesamtbetrag von S 675.870,00. Im letztgenannten Einkünftebetrag waren laut Erklärungsbeilagen ua. positive, durch die Abschichtung des Bw. zum 31. Dezember 1990 veranlasste Beteiligungseinkünfte von der E-GmbH u Mitges iHv. S 719.635,00 enthalten.

Mit Einkommensteuerbescheid vom 12. Juni 1992 setzte das FA die Einkommensteuer des Bw. für 1990 mit S 492.150,00 fest und berücksichtigte dabei insb. mitteilungs- und erklärungsgemäß anteilige Einkünfte aus Gewerbebetrieb von der E-GmbH u Mitges iHv. S 719.635,00. Dieser Steuerbescheid erwuchs ebenfalls in Rechtskraft.

Im Zeitraum Juli 1992 bis Jänner 1993 führte die Großbetriebsprüfung Wien bei der E-GmbH u Mitges eine Außenprüfung für die Jahre 1987 bis 1990 durch. Dabei gelangten die Prüfungsorgane zur Auffassung, dass es sich bei der geprüften Personengesellschaft mangels ausreichend ausgeprägten Unternehmerrisikos der stillen Beteiligten um eine echte stille Gesellschaft handelt. Für die Personenvereinigung habe daher keine einheitliche und gesonderte Einkünftefeststellung gemäß § 188 BAO stattzufinden, die stillen Gesellschafter erzielten als bloße Kapitalgeber vielmehr Einkünfte aus Kapitalvermögen (Tz. 10 des BP-Berichtes vom 4. Mai 1993, ABNr. Zahl/Jahr).

Das FA N schloss sich diesen Prüfungsfeststellungen an und erließ am 15. Juli 1993 an die „E-GesmbH. und Mitgesellschafter zu Handen Stb NN“ adressierte endgültige Bescheide für 1987 bis 1990, mit denen auch die hier interessierenden vorläufigen Feststellungsbescheide für 1987 (23. November 1988) und 1990 (30. September und 22. Oktober 1991) mit der Feststellung, dass die Voraussetzungen für eine einheitliche und gesonderte Einkünftefeststellung gemäß § 188 Abs. 1 lit. b BAO nicht vorlägen, ersatzlos aufgehoben wurden.

Mit Mitteilungen vom 15. Juli 1993 setzte das FA N das FA von diesen endgültigen negativen Feststellungsbescheiden bei der E-GmbH u Mitges für 1987 bis 1990 (§§ 188, 190 Abs. 1, 200 Abs. 2 BAO) in Kenntnis und ersuchte deshalb, die Einkommensteuerbemessungsgrundlagen des Bw. ua. für 1987 und 1990 wie folgt zu korrigieren:

	1987 (S)	1990 (S)
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	+ 742.000,00	- 719.635,00
Kapitaleinkünfte § 27 Abs. 1 Z 1 EStG (btto)	- 42.000,00	+ 21.000,00
anrechenbare KEST	0,00	5.250,00

Aufgrund dieser Mitteilungen erließ das FA für den Bw. am 27. März bzw. 24. März 1995 gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderte Einkommensteuerbescheide für 1987 und 1990, brachte darin bei ansonsten unveränderten Bemessungsgrundlagen nunmehr für 1987 Einkünfte aus Gewerbebetrieb iHv. S 0,00 (bisher S - 742.000,00) und Einkünfte aus Kapitalvermögen iHv. S - 128.200,00 (bisher S - 86.200,00) bzw. für 1990 Einkünfte aus Gewerbebetrieb iHv. S - 40.303,00 (darin Beteiligungseinkünfte E-GmbH u Mitges S 0,00 gegenüber bisher von S 719.635,00) und Einkünfte aus Kapitalvermögen iHv. S - 25.733,00 (bisher S - 46.733,00) zum Ansatz. Aufgrund dieser geänderten Bemessungsgrundlagen wurden die Einkommen-

steuern für 1987 und 1990 neu mit S 616.380,00 (Nachforderung S 409.656,00) bzw. S 151.292,00 (Gutschrift S 340.858,00) festgesetzt.

Der geänderte Einkommensteuerbescheid 1987 vom 27. März 1995 erwuchs sofort in Rechtskraft. Gegen den geänderten Einkommensteuerbescheid 1990 vom 24. März 1995 wurde aus Gründen der darin zum Ansatz gekommenen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (S 17.195,00) berufen und insoweit Festsetzung im Betrag von S 0,00 beantragt.

Mit in weiterer Folge in Rechtskraft erwachsener Berufungsvorentscheidung vom 11. Mai 1995 wurde dieser Berufung stattgegeben und die Einkommensteuer 1990 deshalb neu mit S 144.068,00 festgesetzt.

Mit Schriftsatz vom 13. August 1993 legte der steuerliche Vertreter der E-GmbH u Mitges gegen die endgültigen negativen Feststellungsbescheide für 1987 bis 1990 vom 15. Juli 1993 Berufung ein und beantragte, diese unter Anerkennung einer Mitunternehmerschaft aufzuheben, und die vorläufigen Feststellungsbescheide dieser Jahre für endgültig zu erklären.

Mit Berufungsentscheidung vom 18. September 1996, GZ. xxxx, wies die Finanzlandesdirektion für Wien Niederösterreich und Burgenland (Berufungssenat) diese Berufung ab und erließ damit im Ergebnis mit den angefochtenen Bescheiden im Spruch übereinstimmende endgültige negative Feststellungsbescheide für die Streitjahre.

Gegen diese abweisende Berufungsentscheidung erhoben die E-GmbH, die E-GmbH u Mitges und ein still Beteiligter Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof, der die Behandlung jedoch ablehnte (Beschluss v. 23. Februar 1999, Zl. B 4611/96) und die Beschwerde antragsgemäß dem Verwaltungsgerichtshof zur Entscheidung abtrat.

Mit Beschluss vom 21. Oktober 1999, Zl. 99/15/0121, wies der VwGH diese Beschwerde mangels Rechtsverletzungsmöglichkeit zurück, weil der bekämpfte Bescheid an eine nicht (mehr) existente Personengemeinschaft gerichtet und somit nicht wirksam erlassen worden sei. Die angefochtene Berufungsentscheidung sei an die „E-GesmbH. und Mitgesellschafter“ ergangen, bei diesem Bescheidadressat handle es sich jedoch im Hinblick darauf, dass handelsrechtlich jeweils nur stille Gesellschaftsverhältnisse zwischen der E-GmbH und den Treugebern vorgelegen seien, und die belangte Behörde die rechtsmittelwerbende Gesellschaft nach Inhalt der abweisenden Berufungsentscheidung steuerlich ebenfalls als echte stille Gesellschaft qualifiziert habe, weder um ein zivilrechtlich rechtsfähiges Gebilde noch um ein Rechtssubjekt im abgabenrechtlichen Sinn.

Im fortgesetzten Verfahren wies die FLD für Wien Niederösterreich und Burgenland das FA N mit Schreiben vom 30. September 2002 an, bei der unter StNr. aaa/bbbb geführten Personengesellschaft für 1987 bis 1990 einheitliche und gesonderte Einkünftefeststellungen gemäß

§ 188 BAO *neu* durchzuführen. Da die gesellschaftsvertraglich eingeräumte Abschichtungsgarantie (beim Ausscheiden mindestens 100 % des Nominales der Einlage) laut Vertragswerk nicht für nach 31. Dezember 1991 ausscheidende stille Gesellschafter gelte, und solche daher sehr wohl das Risiko von (teilweisen) Einlagenverlusten hätten, werde materiellrechtlich nunmehr die Auffassung vertreten, dass es sich bei den Beteiligungen an der E-GmbH doch um atypisch stille mit den sich daran anschließenden Rechtsfolgen handelt.

Aufgrund des VwGH-Beschlusses vom 21. Oktober 1999 und der weiteren einschlägigen Rechtsprechung sei jedoch davon auszugehen, dass nicht nur die beschwerdegegenständliche Berufungsentscheidung vom 18. September 1996, sondern auch schon die erstinstanzlichen Feststellungsbescheide für 1987 bis 1990 nicht wirksam ergangen sind.

Bei der Neudurchführung der Einkünftefeststellungen gemäß § 188 BAO möge daher für 1987 und 1990 (erklärungsabweichend) wie folgt vorgegangen werden.

1987: Verlustanerkennung bei den still Beteiligten jeweils nur aliquot in dem Umfang bzw. für den Zeitraum, als die stille Beteiligung im Gründungsjahr 1987 tatsächlich bestanden habe

1990: Reduzierung der Gewinnanteile der im Jahr 1990 abgeschichteten Stillen als Folge der verminderten Verlustzuweisungen im Gründungsjahr 1987.

Da die gegenständliche atypisch stille Gesellschaft mit Eröffnung des Konkurses über das Vermögen des Geschäftsherrn E-GmbH am 26. März 1997 aufgelöst worden und seither beendet sei, seien die neuen Feststellungsbescheide nicht mehr an die Mitunternehmerschaft als solche, sondern an diejenigen (bzw. deren Rechtnachfolger) zu richten, denen in den Jahren 1987 bis 1990 gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen wären (§ 191 Abs. 2 BAO). Mangels eines gemeinsamen Zustellbevollmächtigten seien auch jedem Bescheidadressaten entsprechende Bescheidausfertigungen zuzustellen.

Das oben angesprochene Konkursverfahren der E-GmbH (LG Wiener Neustadt GZ. SZahl/Jahr) wurde laut Firmenbuchstand (FN vvvv) am 27. Dezember 2002 nach Schlussverteilung aufgehoben. Am 31. Mai 2003 wurde die E-GmbH von Amts wegen entprotokolliert.

In weiterer Folge erließ das FA N am 15. November 2002 neue Feststellungsbescheide gemäß § 188 BAO für 1987 bis 1990, die an die „E-GmbH“ bzw. an „jeden einzelnen ehem. still Beteiligten“ adressiert und auch so zugestellt wurden. Mit den an diesem Tag an den „Bw. als ehem. still Beteiligten der E-GmbH“ ausgefertigten Feststellungsbescheiden für 1987 und 1990 stellte das FA N für diesen anteilige Einkünfte aus Gewerbebetrieb iHv. S - 128.313,00 bzw. S 126.948,00 fest, worüber am 18. November 2002 an das FA entsprechende Mitteilungen ergingen.

Aus Anlass dieser geänderten Mitteilungen änderte das FA die Einkommensteuerbescheide des Bw. für 1987 und 1990 mit Bescheiden vom 16. Dezember 2002 erneut gemäß § 295 Abs. 1

BAO ab und brachte in diesen nun für 1987 ua. Einkünfte aus Gewerbebetrieb iHv.

S – 128.313,00 (Verlusttangente E-GmbH u ehem. atyp. Stille) und Einkünfte aus Kapitalvermögen wie erklärt iHv. S - 86.200,00 bzw. für 1990 ua. Einkünfte aus Gewerbebetrieb iHv. S 86.645,00 (darin Gewinnntangente E-GmbH u ehem. atyp. Stille S 126.948,00) und Einkünfte aus Kapitalvermögen erklärungsgemäß iHv. S - 46.733,00 zum Ansatz.

Mit diesen mangels Anfechtung rechtskräftig gewordenen Einkommensteuerbescheiden vom 16. Dezember 2002 wurden die Einkommensteuern für 1987 und 1990 neu mit S 564.600,00 (bisher S 616.380,00) bzw. S 193.838,04 (bisher S 144.068,00) festgesetzt.

Mit Schriftsatz gleichfalls vom 16. Dezember 2002 erhob die Z- Wirtschaftsberatung GmbH namens der (insolventen) E-GmbH und jedes einzelnen ehem. atypisch stillen Gesellschafters wiederum Berufung gegen die neu erlassenen Gewinnfeststellungsbescheide für 1987, 1988 und 1989 vom 15. November 2002 (138 Bescheide) und zwar wegen der Ergebnisverteilung für 1987 bzw. der Verlustzuweisungen für 1988 und 1989.

Außerdem legten einige ehem. stillen Gesellschafter zwischen Mitte November 2002 und Anfang des Jahres 2003 auch gesondert Berufungen jeweils gegen die an sie ausgefertigten Feststellungsbescheide der Jahre 1987 bis 1989 bzw. 1987 bis 1990 vom 15. November 2002 ein.

Auch der nunmehrige Bw. ersuchte damals um Fristerstreckung zur Einbringung einer Berufung gegen die ihm zugegangenen gleich datierten Gewinnfeststellungsbescheide für 1987 bis 1990, reichte sodann aber aktenkundig keine gesonderte Berufung ein.

Das FA N legte sämtliche zuvor angeführten Berufungen antragsgemäß dem Unabhängigen Finanzsenat, Außenstelle Wien, zur Entscheidung vor. Anlässlich der beantragten mündlichen Berufungsverhandlungen am 15. Dezember 2003 zogen die Z- Wirtschaftsberatung GmbH die Berufung vom 16. Dezember 2002 namens aller 46 Rechtsmittelwerber und der Großteil jener Rechtsmittelwerber, die gesondert berufen hatten, auch diese Berufungen zurück.

Diese zurückgenommenen Berufungen erklärte der Unabhängige Finanzsenat daher mit Bescheiden vom 15. Dezember 2003 gemäß § 256 Abs. 3 BAO als gegenstandslos (RV/1284-W/03, RV/1286-W/03, RV/1287-W/03, RV/1288-W/03, RV/1289-W/03, RV/1884-W/03).

Soweit keine Rechtsmittelzurücknahme erfolgte (1 Berufungsfall), wies der Unabhängige Finanzsenat die gesonderte Berufung dieses Rechtsmittelwerbers (Beteiligter X) mit Bescheid vom 25. November 2003 gemäß § 273 Abs. 1 lit. a BAO als unzulässig zurück (RV/1290-W/03).

In den Begründungen zu diesen zweitinstanzlichen Bescheiden führte der Unabhängige Finanzsenat zusammengefasst aus, dass die Berufungen gegen die Feststellungsbescheide für 1987 bis 1990 vom 15. November 2002 unzulässig seien, weil die angefochtenen Erledigungen im Hinblick auf die einheitliche Wirkung von einheitlichen und gesonderten Fest-

stellungsbescheiden iSd. § 188 BAO (§ 191 Abs. 3 lit. b BAO) nicht wirksam ergangen seien. Die an die insolvente E-GmbH adressierten Feststellungsbescheide hätten gesetzeskonform an den bestellten Masseverwalter ergehen und außerdem sämtlichen ehem. still Beteiligten zugestellt werden müssen. Im Spruch der an die einzelnen ehem. still Beteiligten der E-GmbH adressierten Feststellungsbescheide seien jeweils nach einheitlicher Einkünftefeststellung die anteiligen Einkünfte aus Gewerbebetrieb einerseits für die E-GmbH und andererseits für den jeweiligen ehem. still Beteiligten festgestellt, damit diese Personen als Bescheidadressaten bestimmt, Bescheidausfertigungen jeweils aber nur dem konkreten ehem. still Beteiligten (und nicht auch der E-GmbH) zugestellt worden. Aufgrund dieser Feststellungen trete daher das unter StNr. aaa/bbbb geführte Abgabenverfahren für die Jahre 1987 bis 1990 wieder in den vor 15. November 2002 bestandenen Rechtsstand zurück.

Mit Schriftsatz vom 4. Mai 2005 teilte die Z-U WP- u STB GmbH dem mittlerweile zuständig gewordenen Finanzamt Neunkirchen Wiener Neustadt (FA N) mit, dass sie im neu durchzuführenden Feststellungsverfahren der ehem. Mitunternehmerschaft (StNr. neu ccc/dddd) die (gelöschte) E-GmbH und - mit einer Ausnahme (Beteiligter X) - auch alle übrigen ehem. stillen Gesellschafter vertrete, und legte in einem Ergebnisverteilungen für sämtliche ehem. Beteiligten für die Jahre 1987 bis 1996 vor.

Am 12. August 2005 erließ das FA N im konkreten Feststellungsverfahren wiederum einheitliche und gesonderte Feststellungsbescheide ua. für 1987 und 1990 und folgte damit nun den von der Vertreterin zuvor vorgelegten Ergebnisverteilungen. Für den Bw. wurden mit diesen Feststellungsbescheiden vom 12. August 2005 nun anteilige Einkünfte aus Gewerbebetrieb für 1987 und 1990 wie ursprünglich erklärt iHv. S – 742.000,00 bzw. S 719.635,00 festgestellt.

Mit Anbringen vom 22. Mai 2007 stellte der eingangs genannte Vertreter des Bw. beim FA den Antrag, die Einkommensteuerbescheide seines Mandanten für 1987 und 1990 gemäß § 295 Abs. 1 BAO dahin gehend zu ändern, dass bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb anteilige Einkünfte aus der ehem. atyp. stillen Beteiligung an der E-GmbH laut Feststellungsbescheiden für 1987 und 1990 vom 12. August 2005 iHv. S – 742.000,00 bzw. S 719.635,00 angesetzt werden. Antragsbegründend brachte selbiger zunächst vor, dass sich das FA trotz mehrfacher Urgenzen nicht bereit erklärt habe, die nunmehr beantragten Folgeänderungen aus eigenem durchzuführen, weil die Einkommensteuern 1987 und 1990 mitteilungsgemäß bereits verjährt seien. Damit übersehe das FA aber, dass der Eintritt der Verjährung einer Abgabenfestsetzung gemäß § 209a BAO dann nicht entgegenstehe, wenn diese in einer Berufungsentscheidung zu erfolgen habe (Abs. 1 leg. cit.), oder die erstmalige oder ändernde Abgabenfestsetzung unmittelbar oder mittelbar bspw. von der Erledigung einer Berufung abhänge (Abs. 2 leg. cit.). § 209a BAO erfasse auch die fünfzehnjährige absolute Verjährung, weil diese seit der am

17. Juli 1987 in Kraft getretenen Neufassung des § 209 Abs. 3 BAO (BGBl I Nr. 312/1987) ebenfalls als Bemessungsverjährung konzipiert sei.

Der vorliegende Fall sei deshalb unter § 209a Abs. 2 BAO subsumierbar, weil die beantragten Einkommensteuerfestsetzungen für 1987 und 1990 mittelbar von der Erledigung einer Berufung abhängig seien. Die dem gegenständlichen Antrag zugrunde liegenden Feststellungsbescheide 1987 und 1990 vom 12. August 2005 seien nämlich aus Anlass der von der Z-U WP- u STB GmbH gegen die vorangegangenen Feststellungsbescheide für 1987 und 1990 eingebrachten Berufung ergangen.

Aus den dargelegten Gründen werde daher mit Verweis auf die einschlägige Rechtsprechung (VwGH 21.06.2004, 2004/17/0043, 20.02.2003, 2000/16/0027, 04.03.1999, 98/16/0253, 20.12.1994, 89/14/0149 und 04.07.1990, 89/15/0083) beantragt, die Einkommensteuerbescheide für 1987 und 1990 gemäß § 295 Abs. 1 BAO wie begehrt zu ändern. Diesem Parteianbringen waren folgende Beweismittel in Kopie angeschlossen:

1. einheitliche und gesonderte Feststellungsbescheide E-GmbH u. ehem. atypisch stille Gesellschafter für 1987 und 1990 je vom 12. August 2005
2. Liste der ehem. Gesellschafter samt gesonderten Feststellungsergebnissen für die Jahre 1987 bis 1996.

Über diesen auf § 295 Abs. 1 BAO gestützten Änderungsantrag des Bw. sprach das FA vorerst nicht ab.

Mit Schreiben vom 13. Februar 2008 stellte der Parteienvertreter beim „FA“ deshalb den Antrag auf Übergang der Zuständigkeit zur Entscheidung über den unerledigten Antrag vom 22. Mai 2007 auf die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Dieser Devolutionsantrag (§ 311 Abs. 2 erster Satz, 1. Tatbestand BAO) wurde vom FA weder bescheidmäßig erledigt noch an die dafür sachlich zuständige Abgabenbehörde zweiter Instanz weitergeleitet. Laut Aktenvermerk v. 3. März 2008 wurde dieses Anbringen wegen Einbringung bei einer unzuständigen Abgabenbehörde nicht behandelt.

Am 14. Oktober 2008 stellte der Parteienvertreter beim Unabhängigen Finanzsenat, Außenstelle Linz, in selber Angelegenheit nochmals einen Devolutionsantrag (GZ. RD/Zahl-L/Jahr), aufgrund dessen das FA aufgefordert wurde, über den unerledigten Antrag vom 22. Mai 2007 bis spätestens 14. Jänner 2009 abzusprechen oder bis dahin bekannt zu geben, weshalb die behauptete Verletzung der Entscheidungspflicht nicht vorliege.

Mit Bescheid vom 14. November 2008 wies das FA den auf § 295 Abs. 1 BAO gestützten Antrag des Bw. vom 22. Mai 2007 (innerhalb eingeräumter Frist) mit folgender Begründung als unbegründet ab: Die beantragten Folgeänderungen seien nicht möglich, da das Recht zur Festsetzung der abgeleiteten Einkommensteuern 1987 und 1990 bereits jeweils absolut

verjährt sei, und im Anlassfall auch keine mittelbare Abhängigkeit der Einkommensteuerfestsetzungen für 1987 und 1990 von der Erledigung einer Berufung iSd. § 209a Abs. 2 BAO vorliege. Die Feststellungsbescheide für 1987 und 1990 vom 12. August 2005, deren Folgeänderungen begehrt würden, seien neue Bescheide, weil die vorangegangenen, mit Berufung angefochten gewesenen Feststellungsbescheide 1987 und 1990 vom 18. November 2002 (Anm.: richtig 15.11.2002) im Berufungsweg „aufgehoben“ worden wären.

Dagegen legte der Parteienvertreter mit schriftlicher Eingabe vom 4. Dezember 2008 unmittelbar beim Unabhängigen Finanzsenat Berufung ein und begehrte unter Wiederholung des bisherigen Vorbringens, dem Antrag vom 22. Mai 2007 im Berufungsweg unter ersatzloser Aufhebung des bekämpften Bescheides stattzugeben und eine mündliche Berufungsverhandlung unter Zuziehung des Parteienvertreters durchzuführen.

Das FA legte in der Folge den Veranlagungsakt des Bw. an die Abgabenbehörde zweiter Instanz vor und ersuchte aus diesem Anlass, die Berufung vom 4. Dezember 2008 als unbegründet abzuweisen.

Im Zuge des zweitinstanzlichen Berufungsverfahrens wurde auch der Feststellungsakt der ehem. Mitunternehmerschaft „E-GmbH u Mitges“ vom FA N angefordert bzw. übermittelt. Mit Schreiben vom 15. September 2010 zog der Parteienvertreter den Antrag auf mündliche Berufungsverhandlung zurück.

Über die Berufung wurde erwogen:

Zwischen den Verfahrensparteien ist unstrittig, dass in den aktuellen, gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderten Einkommensteuerbescheiden des Bw. für 1987 und 1990 vom 16. Dezember 2002 anteilige Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus der ehem. atypisch stillen Beteiligung an der E-GmbH entsprechend den diesbezüglichen einheitlichen und gesonderten Feststellungsbescheiden für 1987 und 1990 vom 15. November 2002 (§ 188 Abs. 1 lt. b BAO) in Höhe von S - 128.313,00 bzw. S 126.948,00 berücksichtigt sind.

Außer Streit steht auch, dass gegen diese Feststellungsbescheide Ende 2002/Anfang 2003 Berufungen eingebracht, selige Ende 2003 vom Unabhängigen Finanzsenat erledigt und danach im konkreten Feststellungsverfahren am 12. August 2005 wiederum Feststellungsbescheide iSd. § 188 BAO für 1987 und 1990 mit nunmehr gegenüber bisher geänderten anteiligen Einkünften aus Gewerbebetrieb für den Bw. in Höhe von S – 742.000,00 bzw. S 719.635,00 erlassen wurden.

Strittig ist in diesem Zusammenhang, ob dem Antrag des Bw. vom 22. Mai 2007, die Einkommensteuerbescheide für 1987 und 1990 gemäß § 295 Abs. 1 BAO entsprechend den geän-

derten gesonderten Einkünftefeststellungen in den Feststellungsbescheiden vom 12. August 2005 (Tangenten des Bw. S – 742.000,00 bzw. S 719.635,00) zu ändern, erstinstanzlich Folge gegeben hätte werden müssen oder nicht.

Der Bw. vertritt den Standpunkt, dass seinem Änderungsantrag aufgrund der Anordnung des § 209a Abs. 2 BAO stattzugeben gewesen wäre, weil die Einkommensteuerfestsetzungen für 1987 und 1990 mittelbar von der Erledigung einer Berufung abhängig seien. Die mittelbare Abhängigkeit ergebe sich daraus, dass die dem Änderungsantrag zugrunde liegenden Feststellungsbescheide 1987 und 1990 vom 12. August 2005 aus Anlass der Erledigung der Berufung gegen die vorangegangenen Feststellungsbescheide 1987 und 1990 vom 15. November 2002 ergangen wären. Wegen der ausdrücklichen Anordnung im § 209a Abs. 1 BAO seien die für die Einkommensteuerbescheide 1987 und 1990 beantragten Änderungen auch im Rahmen dieser über den Änderungsantrag vom 22. Mai 2005 absprechenden Berufungsentscheidung zulässig.

Das FA ist dagegen der Ansicht, dass die beantragten Folgeänderungen mangels Vorliegens der Anwendungsvoraussetzungen iSd. § 209a Abs. 2 BAO nicht möglich seien. Es fehle an einer mittelbaren Abhängigkeit der Einkommensteuerfestsetzungen für 1987 und 1990 von der Erledigung einer Berufung, weil es sich bei den Feststellungsbescheiden 1987 und 1990 vom 12. August 2005 um nach „Aufhebung“ der vorangegangenen, mit Berufung angefochten gewesenen Feststellungsbescheide 1987 und 1990 vom 18. November 2002 (richtig 15.11.2002) neu erlassene Bescheide handle.

Gemäß § 185 BAO sind *als Grundlage für die Festsetzung der Abgaben* gesonderte Feststellungen vorzunehmen, soweit dies insb. in den §§ 186 bis 188 BAO angeordnet wird. § 188 Abs. 1 lit. b BAO bestimmt, dass Einkünfte aus Gewerbebetrieb einheitlich und gesondert festgestellt werden, wenn an den Einkünften mehrere Personen beteiligt sind.

Gemäß § 192 BAO werden in einem Feststellungsbescheid enthaltene Feststellungen, die für andere Feststellungsbescheide, ... oder für *Abgabenbescheide* von Bedeutung sind, diesen Bescheiden zugrunde gelegt, auch wenn der Feststellungsbescheid noch nicht rechtskräftig geworden ist.

Aus diesen gesetzlichen Bestimmungen ergibt sich, dass Feststellungsbescheide wie etwa solche gemäß § 188 Abs. 1 lit. b BAO Bindungswirkung für die davon abgeleiteten Abgabenbescheide (z.B. Einkommensteuerbescheide der an den gemeinschaftlichen Einkünften Beteiligten) entfalten. Diese Bindungswirkung besteht, sofern der Feststellungsbescheid wirksam ergangen und auch gegenüber dem Adressaten des abgeleiteten Bescheides wirksam ist, bereits vor Rechtskraft des Feststellungsbescheides (vgl. § 192 BAO).

§ 295 Abs. 1 BAO, auf den der Bw. den strittigen Antrag vom 22. Mai 2007 gestützt hat, lautet wie folgt:

Ist ein Bescheid von einem Feststellungsbescheid abzuleiten, so ist er ohne Rücksicht darauf, ob die Rechtskraft eingetreten ist, im Fall der nachträglichen Abänderung, Aufhebung oder Erlassung des Feststellungsbescheides von Amts wegen durch einen neuen Bescheid zu ersetzen oder, wenn die Voraussetzungen für die Erlassung des abgeleiteten Bescheides nicht mehr vorliegen, aufzuheben.

Mit der Änderung oder Aufhebung des abgeleiteten Bescheides kann gewartet werden, bis die Abänderung oder Aufhebung des Feststellungsbescheides oder der nachträglich erlassene Feststellungsbescheid rechtskräftig geworden ist.

Der Normzweck dieser Bestimmung liegt vor obigem rechtlichen Hintergrund also darin, abgeleitete Bescheide mit den aktuellen Inhalten der Grundlagenbescheide in Einklang zu bringen, damit sie diesen und der materiellen Rechtslage entsprechen (VwGH 09.07.1997, 95/13/0044 und 0045; VwGH 01.03.2004, 2000/13/0017 und 0018).

Maßnahmen iSd. § 295 Abs. 1 BAO sind Änderungen oder Aufhebungen abgeleiteter Bescheide. Solche Maßnahmen sind kraft ausdrücklicher Anordnung in dieser Bestimmung selbst dann durchzuführen, wenn damit die Durchbrechung der Rechtskraft des abgeleiteten Bescheides verbunden ist.

Die Erlassung von auf § 295 Abs. 1 BAO gestützten Bescheiden setzt ein Abhängigkeitsverhältnis Grundlagenbescheid zu abgeleitetem Bescheid voraus.

Weiteres Erfordernis ist, dass ein Feststellungsbescheid nachträglich, also nach Zustellung des abgeleiteten Bescheides erlassen, abgeändert oder aufgehoben wird, und dass der nachträgliche Feststellungsbescheid insb. auch gegenüber dem Adressaten des abgeleiteten Bescheides wirksam ergangen ist.

Wird ein abgeleiteter Bescheid aus Anlass eines tatsächlich ins Leere gegangenen Grundlagenbescheides gemäß § 295 Abs. 1 BAO geändert oder aufgehoben, dann ist er rechtswidrig. Diese Rechtswidrigkeit kann mittels Berufung bekämpft werden und führt diesfalls zur ersatzlosen Bescheidaufhebung (UFS 16.07.2007, RV/0229-L/02). Bleibt ein solcher abgeleiteter Bescheid aber unangefochten, dann erwächst er trotz anhaftender Rechtswidrigkeit in Rechtskraft (VwGH 24.11.1998, 93/14/0203; VwGH 16.12.2009, 2007/15/0294; UFS RD/0004-L/09).

§ 302 Abs. 1 BAO beschränkt Maßnahmen iSd. § 295 Abs. 1 BAO in zeitlicher Hinsicht, indem dort angeordnet ist, dass „Abänderungen, Zurücknahmen und Aufhebungen von Bescheiden, soweit nicht anderes bestimmt ist, nur bis zum Ablauf der Verjährungsfrist, ..., zulässig sind“. Mit Rücksicht auf diese Bestimmung darf somit ein abgeleiteter Bescheid, sofern er ein

Abgabenbescheid ist, grundsätzlich nur bis zum Ablauf der (regulären bzw. absoluten) Bemessungsverjährungsfrist (§§ 207 ff. BAO) gemäß § 295 Abs. 1 BAO geändert oder aufgehoben werden (Ritz BAO³ § 302 Rz 3).

Nach Verjährungseintritt sind (auch) Maßnahmen iSd. § 295 Abs. 1 BAO nur in den gesetzlich explizit geregelten Ausnahmefällen zulässig (vgl. § 302 Abs. 1 leg. cit.: „...soweit nicht anderes bestimmt ist...“).

Eine solche Ausnahmebestimmung ist ua. der im Antrags- und Berufungsvorbringen angesprochene § 209a BAO, der in seiner seit 1. Jänner 2005 geltenden Fassung (BGBl. I Nr. 180/2004) wie folgt lautet:

„(1) Einer Abgabenfestsetzung, 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 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.

(3)...“

Mit dem angefochtenen Bescheid hat das FA über den Antrag des Bw., die Einkommensteuerbescheide 1987 und 1990 gemäß § 295 Abs. 1 BAO zu ändern und in den ersetzenenden Bescheiden gewerbliche Einkünfte aus der ehem. Beteiligung an der E-GmbH laut Feststellungsbescheiden dieser Jahre vom 12. August 2005 iHv. S – 742.00,00 bzw. S 719.635,00 zum Ansatz zu bringen, meritorisch abgesprochen und diesen aus oben dargestellten Erwägungen als unbegründet abgewiesen.

Mit der vorliegenden Berufung begeht der Bw. die ersatzlose Aufhebung dieses Abweisungsbescheides und Änderung seiner Einkommensteuerbescheide für 1987 und 1990 gemäß § 295 Abs. 1 BAO wie beantragt. Diesem Rechtsmittelbegehren muss jedoch aus Anlass dieser Berufungsentscheidung der gewünschte Erfolg schon aus folgendem Grund versagt bleiben.

Aus dem Wortlaut des oben zitierten § 295 Abs. 1 BAO geht unmissverständlich hervor, dass die Erlassung eines auf diese Bestimmung gestützten Bescheides eine *amtswegige* Maßnahme ist.

§ 295 Abs. 1 BAO sieht also - anders als etwa §§ 201 BAO, 295a BAO, 299 BAO oder 303 BAO - *kein Antragsrecht* neben der Vorgangsweise von Amtes wegen vor.

Ein paralleles Antragsrecht erscheint auch überflüssig, da die Abgabenbehörden bei Vorliegen der gesetzlichen Voraussetzungen zur Anpassung abgeleiteter Bescheide verpflichtet sind (vgl.

§ 295 Abs. 1 BAO: „...so *ist* er...zu ersetzen“), und einer Verletzung dieser Entscheidungspflicht mit Devolutionsantrag gemäß § 311 Abs. 2 erster Satz, zweiter Tatbestand BAO entgegen getreten werden kann. Dort ist nämlich normiert, „dass, falls Bescheide der Abgabenbehörde erster Instanz der Partei nicht innerhalb von sechs Monaten ... nach dem Eintritt der Verpflichtung zu ihrer amtswegigen Erlassung bekannt gegeben werden, jede Partei der gegenüber der Bescheid zu ergehen hat, den Übergang der Zuständigkeit zur Entscheidung auf die Abgabenbehörde zweiter Instanz beantragen kann“. Ein solcher Devolutionsantrag kann angesichts des Normzweckes jedoch nur dann zum Erfolg führen, wenn tatsächlich eine Verpflichtung zur amtswegigen Bescheiderlassung bestanden und die Abgabenbehörde erster Instanz diese verletzt hat (UFS 06.10.2009, RD/0001-L/09; UFS 11.11.2009, RD/0004-L/09).

Ob im vorliegenden Fall eine amtswegige Verpflichtung zu Maßnahmen iSd. § 295 Abs. 1 BAO bestanden hat und allenfalls verletzt wurde, ist hier aber nicht zu prüfen, weil Gegenstand dieser (Berufungs)Entscheidung kein Devolutionsantrag iSd. § 311 Abs. 2 erster Satz, zweiter Tatbestand BAO, sondern der vom FA abgewiesene Antrag des Bw. vom 22. Mai 2007, die abgeleiteten Einkommensteuerbescheide 1987 und 1990 gemäß § 295 Abs. 1 BAO entsprechend den nachträglichen Feststellungsbescheiden dieser Jahre zu ändern, ist.

Diesem gegenständlichen Antrag fehlt es jedoch, da § 295 Abs.1 BAO kein Antragsrecht einräumt, schon an einer Rechtsgrundlage.

In Abgabenvorschriften nicht vorgesehene Anbringen (Anträge) sind unzulässig.

Unzulässige Anbringen sind nicht inhaltlich zu erledigen, sondern schon aus Formalgründen zurückzuweisen (Ritz BAO³ § 311 Rz 10; VwGH 31.05.2006, 2002/13/0095 VwGH 17.11.1992, 92/14/0156; VwGH 26.06.2003, 2003/16/0030; UFS 30.08.2010, RV/0407-I/10).

Der auf § 295 Abs. 1 BAO gestützte Antrag vom 22. Mai 2007 wäre daher vom FA nicht (meritorisch) ab-, sondern richtigerweise als unzulässig zurückzuweisen gewesen (UFS 12.09.2008, RV/2574-W/08; UFS 03.02.2009, RV/2576-W/08; UFS 23.04.2009, RV/0126-S/09; UFS 04.05.2009, RV/0202-S/09; UFS 21.07.2009, RV/1863-W/09; UFS 27.05.2009, RV/0079-S/09; UFS 13.05.2009, RV/0058-S/09; UFS 12.09.2008, RV/2574-W/08; UFS 14.01.2010, RV/3980-W/09).

Allein durch die Antragsab- anstatt –zurückweisung ist der Bw. in seinen Rechten aber nicht verletzt.

Da der gegenständlichen Berufung aus vorstehenden Gründen somit keine Berechtigung zukommt, sich der Spruch des angefochtenen Bescheides aber als unzutreffend erweist, war daher spruchgemäß zu entscheiden (UFS 01.09.2009, RV/0145-W/09; UFS 01.09.2009, RV/1157-W/09; UFS 08.09.2009, RV/1673-W/09; UFS 25.09.2009, RV/0374-L/09; UFS 14.12.2009, RV/4116-W/09; UFS 08.01.2010, RV/0890-L/09; UFS 02.03.2010, RV/0819-W/09; UFS 16.10.2009, RV/1976-W/09; Fischerlehner in taxlex 2009, 513).

Zur Frage, ob die mit Parteianbringen vom 22. Mai 2007 beantragten Folgeänderungen iSd. § 295 Abs. 1 BAO amtswegig durchzuführen gewesen wären, wird - außerhalb der Berufungsentscheidungsgründe – abschließend Folgendes angemerkt:

I. Eine Verpflichtung zur amtswegigen Anpassung abgeleiteter Bescheide setzt unabdingbar voraus, dass der nachträgliche Grundlagenbescheid wirksam ergangen ist. Der Abgabepflichtige hat im oben abgehandelten Verfahren Kopien von den an die ehem. Beteiligten der E-GmbH u Mitges ergangenen Feststellungsbescheiden 1987 und 1990 vom 12. August 2005 vorgelegt, aus denen hervor geht, dass diese Feststellungsbescheide jeweils der Z-U WP- u STB GmbH per Kanzleiadresse zugestellt wurden.

Mit Schreiben vom *4. Mai 2005* hat diese Wirtschaftstreuhandgesellschaft dem Feststellungsfinanzamt mitgeteilt, dass sie in den Feststellungsverfahren für 1987 bis 1996 die (gelöschte) E-GmbH und - *mit Ausnahme des ehem. still Beteiligten X* - auch die restlichen 44 ehem. stillen Gesellschafter vertritt. Angesichts dieser sich nicht auf alle ehem. Beteiligten erstreckenden Vertretungsbefugnis und mit Rücksicht auf die einheitliche Wirkung von Feststellungsbescheiden iSd. § 188 BAO sind die angesprochenen Feststellungsbescheide nur wirksam ergangen, wenn auch dem ehem. Beteiligten X entsprechende Bescheidausfertigungen zugegangen sind (VwGH 27.06.1991, 91/13/0002; Kotschnigg in UFSaktuell 2005, 300 und 2005, 340). Ob dies der Fall war, kann hier jedoch nicht abschließend beurteilt werden, weil im vorgelegten Feststellungsakt StNr. aaa/bbbb weder Reinschriften noch Erledigungsentwürfe noch Kopien von Feststellungsbescheiden iSd. § 188 BAO mit Ausfertigungsdatum 12. August 2005 abgelegt sind.

II. Sollte den Feststellungsbescheiden für 1987 und 1990 vom 12. August 2005 Wirksamkeit zukommen, ist auf Folgendes hinzuweisen:

Die Bemessungsverjährungsbestimmungen der Bundesabgabenordnung (§§ 207 ff. leg. cit.), auf die bei Maßnahmen iSd. § 295 Abs. 1 BAO iZm. Einkommensteuerbescheiden Bedacht zu nehmen ist, wurden mit dem Steuerreformgesetz 2005, BGBI. I Nr. 57/2004, und dem Abgabenänderungsgesetz 2004, BGBI. I Nr. 180/2004, grundlegend geändert. Insbesondere wurde mit dem StRefG 2005 auch die *absolute Verjährungsfrist* (§ 209 Abs. 3 BAO) *mit Wirksamkeit ab 1. Jänner 2005* von 15 Jahren auf 10 Jahre verkürzt (§ 323 Abs. 16 BAO). Da die abgabenrechtlichen Verjährungsbestimmungen Normen des Verfahrensrechtes sind, bewirkt eine Änderung der Verjährungsbestimmungen, dass ab dem Inkrafttreten die neue Rechtslage auch in Bezug auf Abgabenansprüche anzuwenden ist, die vor Inkrafttreten dieser Verfahrensbestimmung entstanden sind (VwGH 12.12.2007, 2006/15/0004).

Für die Beurteilung, ob aus Anlass der nach Inkrafttreten des neuen Verjährungsrechtes erlassenen Feststellungsbescheide 1987 und 1990 vom 12. August 2005 Folgeänderungen für

die Einkommensteuerbescheide dieser Jahre zulässig (gewesen) sind, sind daher grundsätzlich die neuen Verjährungsbestimmungen maßgeblich.

Gemäß § 209 Abs. 3 erster Satz BAO idF des BGBl. I Nr. 57/2004 verjährt das Recht auf Festsetzung einer Abgabe spätestens *zehn* Jahre nach Entstehung des Abgabenanspruches (§ 4 BAO). Da der Abgabenanspruch für die zu veranlagende Einkommensteuer gemäß § 4 Abs. 2 lit. a Z 2 BAO von hier nicht zutreffenden Sonderfällen abgesehen grundsätzlich mit Ablauf des Kalenderjahres, für das die Veranlagung vorgenommen wird, entsteht, begann daher die *zehnjährige (absolute) Festsetzungsverjährungsfrist* für Einkommensteuer 1987 mit 31.12.1987 (24:00 h) bzw. für Einkommensteuer 1990 mit 31.12.1990 (24:00 h) und *endete für Einkommensteuer 1987 mit Ablauf des 31.12.1997 bzw. für Einkommensteuer 1990 mit Ablauf des 31.12.2000*.

Allerdings wurde mit dem AbgÄG 2004 ua. auch die Übergangsbestimmung des § 323 Abs. 18 vorletzter Satz BAO geschaffen, derzufolge „§ 209a Abs. 1 und 2 BAO für den Fall der Verkürzung von Verjährungsfristen durch die Neufassungen des...§ 209 Abs. 3 durch BGBl. I Nr. 57/2004...sinngemäß gilt.“ Intention für diese Übergangsbestimmung war (ErIRV zu § 323 Abs. 18 BAO, 686 BlgNR XXII. GP, 37), dass sich die Verkürzung von Verjährungsfristen durch das StRefG 2005 und AbgÄG 2004 ua. nicht auf Abgabenfestsetzungen auswirken soll, wenn diese im Anwendungsbereich des § 209a Abs. 2 BAO nach alter Verjährungsrechtslage noch zulässig wären (VwGH 12.12.2007, 2006/15/0004; VwGH 20.10.2009, 2006/13/0164; VwGH 28.10.2009, 2005/15/0022; VwGH 24.03.2009, 2006/13/0162; UFS 02.08.2007, RV/0668-W/03). Die Anwendbarkeit dieser Übergangsbestimmung setzt wegen sinngemäßer Anwendung ua. des § 209a Abs. 2 BAO also voraus, dass bei Inkrafttreten der neuen Verjährungsbestimmungen bereits ein Sachverhalt vorlag, der nach der bis 31.12.2004 geltenden Verjährungsrechtslage eine auf § 209a Abs. 2 BAO gestützte verjährungsungebundene Abgabenfestsetzung erlaubt hätte. Nur in solchem Fall hat die Verjährungsberechnung nicht anhand der neuen, sondern noch anhand der alten Verjährungsbestimmungen zu erfolgen.

§ 209a Abs. 2 BAO gestattet die verjährungsungebundene Abgabenfestsetzung (im Unterschied zu § 209a Abs. 1 BAO) auch außerhalb eines Rechtsmittelverfahrens etwa dann, wenn diese von der Erledigung einer anderen mit Berufung bekämpften Verwaltungsangelegenheit abhängig ist. Unter Verjährung ist hier auch die absolute Verjährung (§ 209 Abs. 3 BAO) zu verstehen (VwGH 02.09.2009, 2009/15/0216; VwGH 26.02.2004, 99/15/0127; Ritz, BAO³ §§ 209 Rz 36, 209a Rz 5). Eine Abhängigkeit iSd. § 209a Abs. 2 BAO liegt bspw. vor, wenn die Abgabenfestsetzung von einem Feststellungsbescheid abzuleiten ist, wie dies etwa im Verhältnis Einkommensteuerbescheid von der gemäß § 188 BAO erfolgten einheitlichen und gesonderten Feststellung von Einkünften zutrifft.

Der *erste Tatbestand* des § 209a Abs. 2 BAO erfasst also die Fälle, in denen eine Berufung gegen den Feststellungsbescheid anhängig ist, und stellt diese Sachverhaltskonstellationen vor dem Hintergrund des § 252 BAO (eingeschränktes Berufungsrecht bei abgeleiteten Bescheiden) hinsichtlich der Verjährungsfolgen jenen Fällen gleich, in denen die Abgabenfestsetzung selbst Gegenstand eines anhängigen Berufungsverfahrens ist.

Nach dem *zweiten Tatbestand* des § 209a Abs. 2 BAO ist eine verjährungsungebundene Abgabenfestsetzung auch dann zulässig, wenn diese unmittelbar oder mittelbar von einem vor Verjährungsbeginn eingebrochenen, in Abgabenvorschriften vorgesehenen Antrag abhängt.

Betreffend Einkommensteuerfestsetzungen(-änderungen) für 1987 und 1990 sind aus folgenden Gründen weder die Voraussetzungen nach dem ersten noch nach dem zweiten Tatbestand des § 209a Abs. 2 BAO erfüllt:

1) Die Ende 2002/Anfang 2003 gegen die Feststellungsbescheide 1987 und 1990 vom 15. November 2002 eingebrochenen Berufungen wurden anlässlich der zweitinstanzlichen Rechtsmittelverfahren vom Unabhängigen Finanzsenat als unzulässig beurteilt, weil die angefochtenen Feststellungsbescheide nicht wirksam ergangen, also absolut nichtige Verwaltungsakte gewesen sind. Die gegen diese Nicht-Bescheide gerichteten unzulässigen Berufungen wurden deshalb großteils zurückgezogen, und vom Unabhängigen Finanzsenat insoweit Gegenstandsloserklärungsbescheide gemäß § 256 Abs. 3 BAO erlassen.

Die nicht zurückgenommenen Berufungen wies die Berufungsbehörde mit Bescheid auf Grundlage des § 289 Abs. 1 erster Satz BAO iVm. § 273 Abs. 1 lit. a BAO als unzulässig zurück. Wegen der ins Leere gegangenen Feststellungsbescheide vom 15. November 2002 fanden die dagegen eingebrochenen Berufungen somit ihren Abschluss *nicht in meritorischen, über die „Sache“* (Höhe der gemeinschaftlich erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb und Verteilung derselben auf die Beteiligten) absprechenden *Berufungserledigungen iSd. § 289 Abs. 2 BAO*, im Rahmen derer die angefochtenen Feststellungsbescheide etwa *aufgehoben* worden wären, sondern in vorangeführten *Formalerledigungen*, mit denen diese Berufungsverfahren beendet waren (vgl. Ritz, BAO³ §§ 209a Rz 6, 289 Rz 1 und 212a Rz 28).

Bei den nachfolgend erlassenen Feststellungsbescheiden 1987 und 1990 vom 12. August 2005 handelt es sich damit aber, da sämtliche Versuche, wirksame Feststellungsbescheide für diese Jahre zu erlassen, bis dahin erfolglos verlaufen waren, um außerhalb eines Berufungsverfahrens erlassene *Erstbescheide*, die nicht unter den ersten Tatbestand des § 209a Abs. 2 BAO („von der Erledigung einer Berufung“) subsumierbar sind (VwGH 02.09.2009, 2008/15/0216; UFS 09.04.2008, RV/0493-I/07; UFS 12.09.2008, RV/2574-W/08).

2) Der Antrag des Abgabepflichtigen vom 22. Mai 2007, die Einkommensteuerbescheide für 1987 und 1990 gemäß § 295 Abs. 1 BAO zu ändern, erfüllt die Anwendungsvoraussetzungen des § 209a Abs. 2 zweiter Tatbestand BAO ebenfalls und zwar deshalb nicht, weil er erst nach

Inkrafttreten der neuen Verjährungsbestimmungen und damit bezogen auf die am 31.12.1997 bzw. 31.12.2000 absolut verjährten Einkommensteuern 1987 und 1990 nicht vor Verjährungseintritt gestellt wurde, und ein solcher Antrag im Übrigen in den Abgabenvorschriften auch nicht vorgesehen ist (UFS 12.09.2008, RV/2574-W/08).

Zusammenfassend ist daher festzuhalten, dass im vorliegenden Fall selbst bei Wirksamkeit der Feststellungsbescheide 1987 und 1990 vom 12. August 2005 kein rechtlicher Raum für amtswegige Änderungen der abgeleiteten Einkommensteuerbescheide 1987 und 1990 gemäß § 295 Abs. 1 BAO besteht, weil die Einkommensteuern dieser Jahre absolut verjährt und auch die Anspruchsvoraussetzungen für verjährungsungebundene Abgabenfestsetzungen iSd. § 209a Abs. 2 BAO nicht gegeben sind.

Linz, am 16. März 2011