



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Dr. A., Adr., vertreten durch MOORE STEPHENS CITY TREUHAND Ges. mbH., 1014 Wien, Graben 20, vom 20. Februar 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Baden Mödling vom 14. Jänner 2009 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) Mit Schreiben vom 10. August 2008 stellte der Berufungswerber (= Bw.) einen Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO. Die beantragte Wiederaufnahme betreffe nachfolgenden Bescheid: "gem. **"295 BAO abgeänderte Einkommensteuerbescheid 1989"**".

"Wiederaufnahmegrund

Mit Bescheid vom 07.05.2008 – eingelangt am 14.05.2008 – wurde festgestellt, dass der dem oben genannten Einkommensteuerbescheid 1989 zugrunde liegende Bescheid gem. § 188 BAO vom 10. 02.1997 mangels gültigem Bescheidadressaten der Bescheidcharakter fehlt und dieser somit keine normative Kraft entfalten konnte. Es handelt sich um einen Nichtbescheid (VwGH 29.09.1997, 93/170042)."

Die Qualifizierung des Grundlagenbescheides als Nichtbescheid 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 bescheiderlassenden Behörde die

Tatsache nicht bekannt gewesen sei, dass der Grundlagenbescheid nicht über den 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. Die oben beschriebene Rechtsansicht werde durch die Erledigung des Bundesministeriums für Finanzen vom 28. Oktober 2005 geteilt (siehe beiliegende Kopie).

Zur Begründung wird unter I. "Sachverhalt" Folgendes ausgeführt:

Grundlagenbescheid:

Mit Grundlagenbescheid für das Jahr 1989, datiert mit 28. März 1991, seien die anteiligen Einkünfte aus Gewerbebetrieb des Bw. einheitlich festgestellt und dem Bw. zugewiesen worden. Im Jahr 1993 (12. Oktober 1993) habe für den Zeitraum 1989 bis 1991 eine Betriebsprüfung begonnen, die bis 18. Juni 1996 andauert habe. Der BP-Bericht datiere mit 20. September 1996.

Das Finanzamt habe am 10. Februar 1997 – eingelangt am 19. März 1997 – einen Bescheid gemäß § 188 BAO an die "K. AG. RNF der KÖ Unternehmensbeteiligungen Ges. mbH. und Mitgesellschafter" erlassen, wobei hinsichtlich des Jahres 1989 eine abweichende Feststellung gegenüber dem Grundlagenbescheid vom 28. März 1991 getroffen worden sei. Gegen den Bescheid vom 10. Februar 1997 sei zeitgerecht das Rechtsmittel der 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 von 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 xx 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 habe die Berufung als unzulässig zurückgewiesen.

Abgeleiteter Bescheid/Einkommensteuerbescheid 1989:

Aufgrund vorhin erwähnter Nichtbescheide – erlassen durch das Finanzamt für den 6/7/15 Bezirk – sei der ursprüngliche Einkommensteuerbescheid für 1989 des Bw. gemäß § 295 BAO durch den vorliegenden Einkommensteuerbescheid 1989 vom 10. Februar 1997 ersetzt worden. Daraus habe eine Einkommensteuernachzahlung resultiert.

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

Unter II. "Rechtliche Beurteilung" wird 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 18. November 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 ursprünglichen Einkommensteuerbescheides für 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 18. November 1997) entspreche. Verfahrensrechtlich berechtige dieser neue Grundlagenbescheid nämlich nur zur Abänderung des aufgrund der Wiederaufnahme neu erlassenen Bescheides. Die beantragte Wiederaufnahme ermögliche diese rechtswidrige Abänderung gemäß § 295 BAO zu korrigieren.

Allgemein werde darauf hingewiesen, dass abgeleitete Abgabenbescheide – im Gegensatz zu Feststellungsbescheiden – der Verjährung unterlägen und damit dem Rechtsunterworfenen grundsätzlich ein Rechtsverlust drohe (siehe Ritz, BAO, Kommnetar, 3. Aufl., Seite 608; RdZ bzw. SWK 2004, S 878).

Es werde daher die Wiederaufnahme des Verfahrens beantragt.

Das dem Wiederaufnahmeantrag beigelegte Schreiben des BMF vom 28. Oktober 2005, adressiert an die TPA Horwath Wirtschaftstreuhand- und Steuerberatungsges.mBH., hat den nachstehenden Wortlaut:

"Bezugsgemäß teilt das BMF folgende Rechtsansichten mit: Eine Maßnahme nach § 295 Abs 1 BAO setzt die nachträgliche Erlassung eines Feststellungsbescheides (Grundlagenbescheides) voraus. Ergeht ein solcher nicht (zB "Nichtbescheid" als Folge fehlerhafter Adressierung, unterlassene Zustellung), so ist ein dennoch erlassener Änderungsbescheid (gemäß § 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 Abgabeverfahrens, 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" Abgabeverfahren eine neu hervorgekommene Tatsache iSd § 303 BAO.

Den Wiederaufnahmswerber 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 (den zwischenzeitig erlassenen Grundlagenbescheid berücksichtigenden) neuerlichen Änderungsbescheides entgegensteht."

B) Das Finanzamt wies diesen Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO mit dem angefochtenen, mit 14. Jänner 2009 datierten **Bescheid** zurück und führte begründend aus, dass gemäß § 209 Abs 3 BAO das Recht auf Festsetzung einer Abgabe spätestens zehn Jahre nach Entstehung des Abgabenanspruches der absoluten Verjährung unterliege. Nach § 304 BAO sei eine Wiederaufnahme des Verfahrens auf Antrag der Partei gemäß § 303 Abs. 1 leg. cit. zulässig, wenn dieser

a) innerhalb eines 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 die absolute Verjährung gemäß § 209 Abs. 3 BAO bereits mit 31. Dezember 1999 eingetreten. Zudem sei der Einkommensteuerbescheid für 1989 im Jahr der Zustellung, d.h 1997 mit ungenütztem Ablauf der Berufungsfrist (formell) rechtskräftig geworden.

C) Mit Schreiben vom 20. Februar 2009 wurde seitens des Bw. **Berufung** gegen den Zurückweisungsbescheid vom 14. Jänner 2009 erhoben. In diesem Schreiben wurde um Fristerstreckung zur Nachreichung der Berufungsbegründung ersucht. Die Berufungsbegründung wurde mit Schreiben vom 16. März 2009 an das Finanzamt gesendet und Folgendes ausgeführt:

Mit Bescheid vom 14. Jänner 2009 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 K. xy. und y. Ges. mbH. und ehemalige atypisch stille Gesellschafter) beteiligt. Hinsichtlich der Einkünfte für 1989 sei am 4. September 1990 eine einheitlich und gesonderte Feststellungserklärung abgegeben worden. Mit Bescheid vom 28. März 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 einheitlich 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 einheitlich 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

28. März 1991 bereits verstorbene Personen angeführt gewesen seien, so z. B. Ing. P. E., 1050, Dkfm. Dr. H. B., 8600, Dipl. Ing. F. P., 5303, und F. T., 5721.

Somit sei aufgrund der Judikatur des VwGH auch der Bescheid vom 28. März 1991 als Nichtbescheid zu qualifizieren. Als Ergebnis der obigen Ausführungen sei ersichtlich, dass mit Erklärung vom 4. September 1990 für die Beteiligung des Bw. 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 für den Bw. 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 28. März 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 18. November 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 11. August 2008 Wiederaufnahmeantrag |

c) Im Übrigen sei zu erwähnen, dass selbst, wenn man den Bescheid vom 28. März 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 denk unmöglich, 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.

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

Abgabepflicht 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 Abgabenfestsetzung, die in einer Berufungsentscheidung zu erfolgen hat, steht der Eintritt der Verjährung nicht entgegen.

(2) Hängt eine Abgabenfestsetzung unmittelbar oder mittelbar von der Erledigung einer Berufung oder eines in Abgabenvorschriften vorgesehenen Antrages (§ 85) ab, so steht der Abgabenfestsetzung der Eintritt der Verjährung nicht entgegen, wenn die Berufung oder der Antrag vor diesem Zeitpunkt, wenn ein Antrag auf Aufhebung gemäß § 299 Abs. 1 vor Ablauf der Jahresfrist des § 302 Abs. 1 oder wenn ein Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens rechtzeitig im Sinn des § 304 eingebracht wurde."

Schon aus dem Wortlaut dieser Bestimmungen ergibt sich, dass diese den Eintritt der Verjährung nicht verhindern, sondern unter den dort genannten Voraussetzungen eine Abgabenfestsetzung 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 berufungsgegenständlichen 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 Abgabenfestsetzung noch aufgrund anderer noch nicht erledigter Anträge trotz Eintritt der Verjährung zulässig sein könnte, bedeutet noch nicht, dass die Abgabenfestsetzung aufgrund des gegenständlichen Wiederaufnahmsantrages zulässig 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 sogenannte Einzelerledigung, die an eine anfragende Partei bzw Parteienvertreterin ergeht, jedenfalls keine Weisung iSd Art 20 B-VG, auch nicht an die Organwalter eines Finanzamtes, dar. 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: *"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 11. August 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 sogenannten 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 18. November 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 zurecht erfolgt.

Damit war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 8. Oktober 2009