



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., 3400 Klosterneuburg, A-Straße 7, vom 25. September 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg, vertreten durch Mag. Nathalie Kovacs, vom 17. September 2008 betreffend Zurückweisung eines Antrages auf Wiederaufnahme gemäß § 303 Abs. 4 BAO betreffend Einkommenssteuer für das Jahr 1989 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Schreiben vom 6. August 2008 stellte der Bw. den Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1989 mit folgenden Ausführungen:

Mit dem am 14. Mai 2008 eingelangten Bescheid vom 7. Mai 2008 sei festgestellt worden, dass dem Bescheid gemäß § 188 BAO vom 10. Februar 1997, der dem gemäß § 295 BAO abgeänderten Einkommensteuerbescheid 1989 vom 9. Mai 1997 zugrundegelegt war, mangels gültigem Bescheidadressaten der Bescheidcharakter fehle, womit dieser keine normative Kraft entfalten konnte. Es handle sich um einen Nichtbescheid (VwGH 29. September 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 bescheiderlassenden Behörde die Tatsache nicht bekannt gewesen war, dass der Grundlagenbescheid nicht über Bescheidcharakter verfügte,

so könne diese Tatsache im Verhältnis zum Rechtsunterworfenen nur als „neu hervorgekommen“ gelten. Den Wiederaufnahmewerber treffe kein grobes Verschulden an der Nichtgeltendmachung dieses Umstands.

Die oben beschriebene Rechtsansicht werde durch die Erledigung des Bundesministeriums für Finanzen vom 28. Oktober 2005 geteilt (siehe beiliegende Kopie der Erledigung).

Abschließend wies der Bw. darauf hin, dass die Wiederaufnahme des rechtskräftigen Verfahrens zu einem abgeänderten Einkommensteuerbescheid 1989 führe.

Als Begründung für den in Rede stehenden Antrag führte der Bw. unter „Punkt I. Sachverhalt“ ins Treffen:

Mit dem mit 28. März 1991 datierten Grundlagenbescheid für das Jahr 1989 seien die anteiligen Einkünfte aus Gewerbebetrieb einheitlich festgestellt und dem Bw. zugewiesen worden. Im Jahr 1993 (12. Oktober 1993) habe eine den Zeitraum 1989 bis 1991 betreffende Betriebsprüfung (BP) begonnen, die bis 18. Juni 1996 - Bericht über die Betriebsprüfung gemäß § 150 BAO vom 20. September 1996 - andauert habe. Am 10. Februar 1997 habe das Finanzamt den am 19. März 1997 eingelangten Bescheid gem. § 188 BAO an die „K-AG RNF der A-GmbH 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 Berufung erhoben worden. Mit Berufungsentscheidung vom 28. Oktober 2002 sei der Grundlagenbescheid vom 10. Februar 1997 bestätigt und die Berufung als unbegründet abgewiesen worden. Gegen die Erledigung der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 28. Oktober 2002 sei 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 000/0000 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.

Aufgrund vorhin erwähnter Nichtbescheide - erlassen durch das Finanzamt für den 6., 7., 15. Bezirk - sei der ursprüngliche Einkommensteuerbescheid 1989 gemäß § 295 BAO durch den vorliegenden Einkommensteuerbescheid 1989 ersetzt worden.

Aus der Nichtanerkennung der Ergebniszurückweisung für das Jahr 1989 der atypisch stillen Beteiligung auf Ebene des abgeleiteten Bescheides hätten Einkommensteuernachzahlungen resultiert.

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

An Gründen für ein rechtliches Interesse an einer Wiederaufnahme gemäß § 303 BAO führte der Bw. ins Treffen:

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 9. Mai 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 vom 18. Dezember 1990 (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 9. Mai 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.

Unter dem Titel „Verjährung“ wies der Bw. 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 Bw. seine Ansprüche innerhalb der Verjährung geltend zu machen.

Mit Bescheid vom 17. September 2008 wies das Finanzamt den mit 6. August 2008 datierten Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO hinsichtlich der Einkommensteuer für das Jahr 1989 nach Zitierung des § 303 Abs. 1 BAO mit folgender Begründung zurück:

Die vom Bw. zitierte Rechtsansicht des Bundesministeriums für Finanzen (GZ BMF-010103-0042-VI/2005) sage aus, dass das Vorliegen eines Nichtbescheides eine neu hervorgekommene Tatsache sei.

Nach § 209 Abs. 3 BAO verjähre das Recht auf Festsetzung einer Abgabe spätestens zehn Jahre nach Entstehung des Abgabenanspruches.

Gemäß § 304 lit. b BAO sei eine Wiederaufnahme des Verfahrens ausgeschlossen, sofern ihr nicht ein Antrag gemäß § 303 Abs. 1 BAO 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.

Auf diese Fristen gehe das Schreiben des Bundesministeriums für Finanzen nicht ein.

Da betreffend das Jahr 1989 bereits absolute Verjährung eingetreten sei und der das Einkommensteuerverfahren 1989 abschließende Bescheid am 9. Mai 1997 ergangen sei (also außerhalb von fünf Jahren), sei spruchgemäß zu entscheiden gewesen.

Mit Schreiben vom 25. September 2008 erhob der Bw. Berufung gegen den Zurückweisungsbescheid vom 17. September 2008, beantragte die Erlassung eines abgeleiteten Bescheides gemäß § 295 BAO und begründete die Berufung gegen den Bescheid vom 17. September 2008 wie folgt:

Im Jahr 1989 habe sich der Bw. an der K-AG (Rechtsnachfolger der A-GmbH und ehemalige atypisch stille Gesellschafter) beteiligt. Hinsichtlich der Einkünfte 1989 sei eine einheitliche und gesonderte Feststellungserklärung am 4. September 1990 abgegeben worden.

Mit Bescheid vom 28. März 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 diesen 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 Verwaltungsgerichtshofbeschwerde erhoben worden, die mit Entscheidung vom 27. Februar 2008 zurückgewiesen worden sei, da es sich bei der Erledigung der Finanzlandesdirektion 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 „Punkt 1. Keine Verjährung, da die einheitlich und gesonderte Feststellungserklärung 1989 nie bescheidmäßig erledigt wurde“ brachte der Bw. vor:

Grund für die nichtigen Bescheide seien Fehler in der Adressierung gewesen, insbesondere seien in dem Feststellungsbescheid bereits verstorbene Personen angeführt worden. Auch in dem Bescheid vom 28. März 1991 seien bereits verstorbene Personen angeführt, so zum Beispiel Ing. Peter A., 1050 Wien, A-Gasse 3/17, verstorben am 6. XXX 1990, Dkfm. Dr. X., 8600

Bruck/Mur, verstorben am 23. XXX 1990, DI Y., 5303 Thalgau, verstorben am 5. XXXXXX 1990 und Z., 5721 A-Dorf, verstorben am 24. XXXXXXXX 1990.

Somit sei aufgrund der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes auch der Bescheid vom 28. März 1991 als Nichtbescheid zu qualifizieren. Als Ergebnis der o. a. Auflistung sei ersichtlich, dass mit Erklärung vom 4. September 1990 für die Beteiligung des Bw. eine Feststellungserklärung abgegeben worden sei; bis zum heutigen Tage sei diese Erklärung nicht bescheidmäßig veranlagt worden.

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

1991	Einheitl. und gesonderte Feststellungserklärung für das Jahr 1989 vom 28. März 1991
1997	Wiederaufnahme des Verfahrens 1989 und neuer Feststellungsbescheid vom 10. Febr. 1997
	Berufung gegen diese Bescheide vom 17. April 1997
	Einkommensteuerbescheid vom 9. Mai 1997
2002	Berufungsentscheidung vom 28.10.2002 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 ist
	Mit 7. Mai 2008 Zurückweisung der Berufung vom 17. April 1997, da auch der Bescheid des Finanzamts als nichtiger Bescheid zu qualifizieren ist
	Mit 17. September 2008 Wiederaufnahmeantrag

Unter „Punkt 2. Keine Verjährung, da die Einkommensteuerveranlagung 1989 von einem Rechtsmittelverfahren abhängig ist“ erwähnte der Bw., dass selbst, wenn man den Bescheid vom 28. März 1991 nicht als nichtigen Bescheid qualifizieren würde, hinsichtlich des Einkommensteuerbescheides 1989 keine Verjährung eingetreten sein könne. In einem solchen Fall müsste die Behörde aufgrund der Zurückweisungsbescheide gemäß § 295 BAO einen neuen abgeleiteten Bescheid erlassen, 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 § 209a BAO keine Verjährung eingetreten sein, 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 hatten, und aufgrund des langen Rechtsmittelverfahrens Verjährung zu Lasten des Steuerpflichtigen eintrete. Aus diesem Grund werde die Erlassung eines abgeleiteten Bescheides beantragt, der den Rechtszustand wiederherstelle.

le, der vor Erlassung des rechtswidrigen abgeleiteten (weil von einem nichtigen Bescheid abgeleitet) Bescheides bestanden habe.

Mit Bescheid vom 9. Jänner 2009 wies das Finanzamt den Antrag des Bw. auf Erlassung eines abgeleiteten Bescheides gemäß § 295 BAO mit folgender Begründung ab:

Gemäß § 295 Abs. 1 BAO sei ein Bescheid, der von einem Feststellungsbescheid abzuleiten sei, ohne Rücksicht darauf, ob die Rechtskraft eingetreten sei, 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.

Voraussetzung für die Erlassung eines abgeleiteten Bescheides sei somit die Abänderung, Aufhebung oder Erlassung eines Feststellungsbescheides. Ein diesbezüglicher Sachverhalt liege jedoch nicht vor. Die Zurückweisung einer Berufung gegen einen Feststellungsbescheid wegen dessen Unwirksamkeit sei der Abänderung, Aufhebung oder Erlassung eines Feststellungsbescheides nicht gleichzuhalten. Die tatbestandsmäßigen Voraussetzungen für die Erlassung eines abgeleiteten Bescheides würden daher nicht vorliegen.

Zur Abrundung des Sachverhaltes sei bemerkt, dass der abweisende Bescheid vom 9. Jänner 2009 rechtskräftig ist.

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 sonstwie 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 Abs. 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) 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.“

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 6. August 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 9. Mai 1997 noch im Jahr 1997 eingetreten und die hier maßgebliche Fünfjahresfrist lange vor der Antragstellung

(6. August 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 6. August 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 6. August 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 17. September 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. 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 BMF vertritt keines-

wegs die Ansicht, dass die Fristen des §§ 303 Abs. 2 sowie des § 304 BAO nicht einzuhalten wären.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 24. Mai 2013