

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht **hat** durch den Richter R

- in der Beschwerdesache Bf (Beschwerdeführer, Bf.), AdresseBf, vertreten durch Stb-Gesellschaft,
- über die Beschwerde (ursprünglich: Berufung) vom 16.10.2008
- gegen den Bescheid des Finanzamtes X vom 16.9.2008 zur St.Nr. Steuernummer, mit dem der Antrag vom 29.7.2008 (Eingangsdatum 30. Juli 2008) auf Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 1989 zurückgewiesen worden ist,

### zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## Entscheidungsgründe

Mit Schriftsatz vom 29.07.2008, beim Finanzamt X eingelangt am 30. Juli 2008, wurde seitens des Beschwerdeführers (Bf.) *„innerhalb offener Frist de[r] Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 BAO“* betreffend *„gem. § 295 BAO abgeänderter Einkommensteuerbescheid 1989 ausgestellt am 15.12.1997“* gestellt.

Unter der Zwischenüberschrift *„Wiederaufnahmegrund“* wurde seitens des Bf. vorgebracht:

*„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 stellt eine neu hervorgekommene Tatsache im Sinn des § 303 Abs. 1 lit. b BAO dar und ist als tauglicher Wiederaufnahmegrund zu qualifizieren. Wenn selbst der bescheiderlassenden Behörde die Tatsache nicht bekannt war, dass der Grundlagenbescheid nicht über Bescheidcharakter verfügte, so kann diese Tatsache im Verhältnis zum*

*Rechtsunterworfenen nur als „neu hervorgekommen“ gelten. Den Wiederaufnahmewerber trifft kein grobes Verschulden an der Nichtgeltendmachung dieses Umstandes.“*

Diese Rechtsansicht werde durch eine in Kopie beigelegene Erledigung des Bundesministeriums für Finanzen vom 28. Oktober 2005 geteilt. Die Wiederaufnahme des Verfahrens würde zu einem abgeänderten Einkommensteuerbescheid 1989 führen.

Auf der zweiten Seite des Antragsschreibens wurde seitens des Bf. unter den Zwischenüberschriften „*Begründung*“ und „*I. Sachverhalt*“ vorgebracht, dass mit Grundlagenbescheid für das Jahr 1989, datiert mit 28.03.1991, seine anteiligen Einkünfte aus Gewerbebetrieb ihm zugewiesen worden seien.

Im Jahr 1993 habe eine den Zeitraum 1989 – 1991 betreffende Betriebsprüfung, die bis 18. Juni 1996 gedauert habe, begonnen; der BP-Bericht sei mit 20. September 1996 datiert.

Das Finanzamt habe am 10.02.1997 – eingelangt am 19.03.1997 – einen Bescheid gem. § 188 BAO an die „*Zweitrechtsnachfolgerin RNF der Geschäftsherrin1 GmbH und Mitgesellschafter*“ erlassen, wobei hinsichtlich des Jahres 1989 eine abweichende Feststellung gegenüber dem Grundlagenbescheid vom 28.03.1991 getroffen worden sei.

Gegen den Bescheid vom 10.12.1997 [gemeint wohl: 10.02.1997] sei zeitgerecht Berufung erhoben worden. Mit Berufungsentscheidung vom 28.10.2002 sei der Grundlagenbescheid vom 10.2.1997 bestätigt und die Berufung als unbegründet abgewiesen worden. Gegen diese Erledigung sei am 12.12.2002 eine Beschwerde beim Verwaltungsgerichtshof eingebracht worden, welcher mit Beschluss vom 27.02.2008 – eingelangt am 13.03.2008 – die Beschwerde zurückgewiesen habe. Mit Bescheid vom 7.5.2008 habe die Finanzverwaltung zur St.Nr. MU1 einen Zurückweisungsbescheid zur Berufung vom 17.4.1997 erlassen.

Weiter wird im Wiederaufnahmsantrag ausgeführt:

*„Der nunmehr vorliegende Zurückweisungsbescheid des Finanzamtes für den bezirk Bezirk erklärt den Grundlagenbescheid 1989 vom 10.02.1997 – mangels gültigem Bescheidadressaten – zu einem Nichtbescheid und weist die Berufung als unzulässig zurück.*

*Abgeleiteter Bescheid / Einkommensteuerbescheid 1989*

*Aufgrund vorhin erwähnter Nichtbescheide – erlassen durch das Finanzamt für den bezirk Bezirk – wurde mein ursprünglicher Einkommensteuerbescheid 1989 gem. § 295 BAO durch den vorliegenden Einkommensteuerbescheid 1989 vom 10.02.1997 [gemeint wohl: 15.12.1997] ersetzt.*

*Aus der Nichtanerkennung der Ergebniszuweisung für das Jahr 1989 der atypisch stillen Beteiligung auf Ebene des abgeleiteten Bescheides resultierten Einkommensteuernachzahlungen.*

*Die vorgenommene Abänderung des Einkommensteuerbescheides 1989 gem. § 295 BAO erfolgte auf Basis eines Nichtbescheides und entspricht damit nicht den gesetzlichen Bestimmungen.“*

Zur rechtlichen Beurteilung wurde vorgebracht, dass aus nachfolgenden Gründen an einer Wiederaufnahme gemäß § 303 BAO ein rechtliches Interesse bestehe:

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 Bescheid vom 10.02.1997 und der Bescheid (Berufungsentscheidung) vom 28.10.2002 für das Streitjahr 1989 ins Leere gegangen seien. Damit habe jedoch der Abänderung ein tauglicher Feststellungsbescheid gefehlt. Da der abgeleitete Einkommensteuerbescheid vom 15.12.1997 rechtswidrig erlassen worden sei und auch ein nachträglich rechtswirksam erlassener Grundlagenbescheid diesen Mangel nicht heile (VwGH 93/14/0203), sei dem Wiederaufnahmeantrag stattzugeben. Da der Rechtszustand herzustellen sei, der ohne Abänderung gemäß § 295 BAO vorgelegen sei, sei der Einkommensteuerbescheid in der Fassung des ursprünglichen Einkommensteuerbescheides 1989 zu erlassen.

Diese Neuerlassung sei auch dann zwingend, wenn zu diesem Zeitpunkt bereits ein rechtswirksam erlassener Grundlagenbescheid vorliege, der im Ergebnis dem abgeänderten Einkommensteuerbescheid vom 15.12.1997 entspreche. Verfahrensrechtlich berechtige dieser neue Grundlagenbescheid nämlich nur zur Abänderung des aufgrund der Wiederaufnahme neu erlassenen Bescheides.

Das Finanzamt X wies die Eingabe vom 30. Juli 2008, d.h. den mit 29.07.2008 datierten und am 30. Juli 2008 beim Finanzamt eingelangten Wiederaufnahmsantrag mit Bescheid vom 16. September 2008 zurück und führte begründend aus, dass die Frist zur Stellung eines Antrages auf Wiederaufnahme gem. § 304 lit. b BAO schon lange abgelaufen sei (*... sofern ihr nicht ein vor dem Ablauf einer Frist von fünf Jahren nach Eintritt der Rechtskraft des das Verfahren abschließenden Bescheides eingebrachter Antrag gemäß § 303 Abs. 1 zugrunde liegt.*)

Der gegenständliche Einkommensteuerbescheid 1989 sei mit 23.9.1998 erlassen worden und die Rechtskraft mit 23.10.1998 eingetreten. Die Frist gemäß § 304 lit. b habe somit am 23.10.2003 geendet.

Mit Schreiben vom 16.10.2008 wurde seitens des Bf. gegen den Zurückweisungsbescheid vom 16.9.2008, zugestellt am 18.9.2008, Berufung mit dem Antrag auf ersatzlose Aufhebung des angefochtenen Bescheides erhoben. Für den Fall der Vorlage an den UFS wurde eine (mündliche) Berufungsverhandlung beantragt. Der Antrag auf mündliche Verhandlung wurde mit Eingabe vom 4. Oktober 2017 zurückgezogen.

Die Berufung wurde mit Vorlagebericht vom 5. November 2008 dem Unabhängigen Finanzsenat vorgelegt.

Auf dem Steuerkonto des Bf. wurden der vorgebrachte Einkommensteuerbescheid 1989 gemäß § 295 BAO mit 15.12.1997 und der vorhergehende

Einkommensteuerbescheid 1989 mit 5.3.1997 und der nachfolgende

Einkommensteuerbescheid 1989 mit 23.9.1998 folgendermaßen verbucht:

5.3.1997: saldowirksam -5.300 öS aufgrund altem Steuerbetrag 534.593 öS und neuem Steuerbetrag 529.293 öS;

15.12.1997: saldowirksam 276.750 öS aufgrund altem Steuerbetrag 529.293 öS und neuem Steuerbetrag 806.043 öS;

23.9.1998: saldowirksam 12.750 öS aufgrund altem Steuerbetrag 806.043 öS und neuem Steuerbetrag 818.793 öS.

Nachfolgend wird der (fast identische) Ablauf der beiden hier relevanten Verfahren betreffend einerseits *Mitunt.schaft1* und andererseits *Mitunt.schaft2* dargestellt, weil der Bf.:

- nicht in der Einkünftefeststellung und –verteilung für das Jahr 1989 betreffend die vorgebrachte (damalige) Mitunternehmerschaft *Zweitrechtsnachfolgerin als Rechtsnachfolgerin der Geschäftsherrin1 GmbH und Mitgesellschafter* angeführt ist, welche mit dem (nichtigen) „Bescheid“ des Finanzamtes für den Bezirk in Wien vom 10. Februar 1997 vorgenommen werden sollte;
- nicht in der Einkünftefeststellung und –verteilung für das Jahr 1989 betreffend die vorgebrachte (ehemalige) Mitunternehmerschaft *Zweitrechtsnachfolgerin als Rechtsnachfolgerin der Geschäftsherrin1 GmbH und Mitgesellschafter* angeführt ist, welche mit der (nichtigen) „Berufungsentscheidung“ der FLD für Wien, NÖ und Bgld., vom 28. Oktober 2002, GZ. RV/130-16/09/98, vorgenommen werden sollte;
- nicht als einer der 964 Beschwerdeführer in der unter ZI. 2002/13/0224 protokollierten Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof vom 12. Dezember 2002 gegen die vorgenannte Berufungsentscheidung vom 28. Oktober 2002 angeführt ist;
- nicht als Devolutionswerber auf der Liste zum Devolutionsantrag vom 28. November 2008 der *Zweitrechtsnachfolgerin als RNF der Geschäftsherrin1 GmbH und ehemalige atypisch stille Gesellschafter laut Liste* angeführt ist;
- nicht als einer der 961 Beschwerdeführer in der unter ZI. 2009/13/0088, 89 protokollierten Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof vom 18. Mai 2009 gegen den Bescheid des UFS vom 31. März bzw. 1. April 2009, GZ. RD 0059-W/08, mit welchem der vorgenannte Devolutionsantrag vom 28. November 2008 zurückgewiesen worden war, angeführt ist;
- nicht in der Einkünftefeststellung für das Jahr 1989 betreffend die (ehemalige) Mitunternehmerschaft *Fünfrechtsnachfolgerin GmbH als Rechtsnachfolgerin der Viertrechtsnachfolgerin GmbH als Rechtsnachfolgerin der Drittrechtsnachfolgerin (= umbenannte Zweitrechtsnachfolgerin) als Rechtsnachfolgerin der Geschäftsherrin1 GmbH) und 961 ehemalige atypisch stille Mitgesellschafter* angeführt ist, die mit Bescheid des UFS vom 4. Dezember 2013 unter GZ. RD/0061-W/13 vorgenommen wurde;
- nicht als einer der Beschwerdeführer in der unter ZI. Ro 2014/13/0024 protokollierten Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof vom 12. Februar 2014 gegen den

vorgenannten Bescheid des UFS vom 4. Dezember 2013, GZ. RD 0061-W/13, angeführt ist;

- nicht in der Einkünftefeststellung für das Jahr 1989 betreffend die (ehemalige) Mitunternehmerschaft *Fünfrechtsnachfolgerin GmbH als Rechtsnachfolgerin der Viertrechtsnachfolgerin GmbH als Rechtsnachfolgerin der Drittrechtsnachfolgerin = umbenannte Zweitrechtsnachfolgerin als Rechtsnachfolgerin der Geschäftsherrin1 GmbH*) und 960 Mitgesellschafter angeführt ist, die mit Erkenntnis des BFG vom 26. Jänner 2017, GZ. RS/7100140/2016 vorgenommen wurde;
- wohl aber in der Einkünftefeststellung für das Jahr 1989 betreffend die (damalige) Mitunternehmerschaft *Zweitrechtsnachfolgerin als Rechtsnachfolgerin der geschäftsherrin.2 GmbH und Mitgesellschafter* mit einem Einkünfteanteil iHv -51.353 öS angeführt ist, welche mit dem (nichtigen) „Bescheid“ des Finanzamtes für den Bezirk in Wien vom 10. Februar 1997 vorgenommen werden sollte;
- und in der Einkünftefeststellung für das Jahr 1989 betreffend die (ehemalige) Mitunternehmerschaft *Zweitrechtsnachfolgerin als Rechtsnachfolgerin der geschäftsherrin.2 GmbH und Mitgesellschafter* mit einem Einkünfteanteil von -3.731,97 € angeführt ist, welche mit der (nichtigen) „Berufungsentscheidung“ der FLD für Wien, NÖ und Bgld., vom 28. Oktober 2002, GZ. RV/131-16/09/98, vorgenommen werden sollte;
- und als einer der insgesamt 976 Beschwerdeführer in der unter Zl. 2002/13/0225 protokollierten Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof vom 12. Dezember 2002 gegen die vorgenannte Berufungsentscheidung vom 28. Oktober 2002 angeführt ist;
- und als einer der Devolutionswerber auf der Liste zum Devolutionsantrag vom 28. November 2008 der *Zweitrechtsnachfolgerin als RNF der Geschäftsherrin2 und ehemalige atypisch stille Gesellschafter laut Liste* angeführt ist.
- und als einer der insgesamt 977 Beschwerdeführer in der unter Zl. 2009/13/0090, 91 protokollierten Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof vom 18. Mai 2009 gegen den Bescheid des UFS vom 31. März bzw. 1. April 2009, GZ. RD/0060-W/08, mit welchem der vorgenannte Devolutionsantrag vom 28. November 2008 zurückgewiesen worden war, angeführt ist;
- und in der Einkünftefeststellung für das Jahr 1989 betreffend die (ehemalige) Mitunternehmerschaft *Fünfrechtsnachfolgerin GmbH als Rechtsnachfolgerin der Viertrechtsnachfolgerin GmbH als Rechtsnachfolgerin der Drittrechtsnachfolgerin = umbenannte Zweitrechtsnachfolgerin als Rechtsnachfolgerin der geschäfts.herrin2*) und 976 ehemalige atypische stille Gesellschafter, die mit Bescheid des UFS vom 2. Dezember 2013 unter GZ. RD/0059-W/13 vorgenommen wurde, mit einem negativen Einkünfteanteil von (minus) 3.731,97 € (davon 0,00 € steuerlich anzuerkennen) angeführt ist;
- und als einer der Beschwerdeführer in der unter Zl. Ro 2014/13/0023 protokollierten Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof vom 12. Februar 2014 gegen den vorgenannten Bescheid des UFS vom 2. Dezember 2013, GZ. RD 0059-W/13, angeführt ist;

- und in der Einkünftefeststellung für das Jahr 1989 betreffend die (ehemalige) Mitunternehmerschaft *Fünfrechtsnachfolgerin GmbH als Rechtsnachfolgerin der Viertrechtsnachfolgerin GmbH als Rechtsnachfolgerin der Drittrechtsnachfolgerin (= umbenannte Zweitrechtsnachfolgerin) als Rechtsnachfolgerin der geschäfts.herrin2 und ehemalige atypisch stille Gesellschafter laut Liste* angeführt ist, die mit Erkenntnis des BFG vom 14. Februar 2017, GZ. RS/7100135/2016 vorgenommen wurde, mit einem negativen Einkünfteanteil von (minus) 3.731,97 € angeführt ist.
- Somit könnte im Wiederaufnahmsantrag jeweils statt '... erste Geschäftsherrin ...' gemeint sein: '... geschäfts.herrin2 ...'. Für die Entscheidung, ob die beantragte Wiederaufnahme zu bewilligen ist oder nicht, ist es auch praktisch unbedeutend, an welcher der beiden Geschäftsherrinnen der Bf. sich tatsächlich im Jahr 1989 als atypisch stiller Gesellschafter beteiligt hat bzw. ob dem Bf. in der nichtigen Einkünftefeststellung mit „Bescheid“ aus 1991 ein Einkünfteanteil aus der einen Mitunternehmerschaft oder ob dem Bf. in der nichtigen Einkünftefeststellung mit „Bescheid“ aus 1991 ein Einkünfteanteil aus der anderen Mitunternehmerschaft zugewiesen werden sollte, denn das Verfahren zur einen Mitunternehmerschaft, welche sich aus der einen Geschäftsherrin und den an ihr atypisch still Beteiligten zusammengesetzt hat, und das Verfahren zur anderen Mitunternehmerschaft, welche sich aus der anderen Geschäftsherrin und den an ihr atypisch still Beteiligten zusammengesetzt hat, unterscheiden sich voneinander nur in unwesentlichen Details, wie noch gezeigt werden wird.

Rechtsnachfolge der beiden gegenständlichen, ursprünglichen Geschäftsherrinnen (*1. Geschäftsherrin Gesellschaft m.b.H.* sowie *2. Geschäftsherrin Gesellschaft m.b.H.*), an welchen sich 1989 jeweils fast 1.000 Personen als atypisch stille Gesellschafter beteiligten, laut Firmenbuch:

- Die 1. Geschäftsherrin Gesellschaft m.b.H. als übertragende Gesellschaft wurde 1991 mit der Erstrechtsnachfolgerin, FN Y verschmolzen.
- Die 2. Geschäftsherrin Gesellschaft m.b.H. (in den hier maßgebenden steuerlichen Verfahren wird statt des Namensteiles *FBnamensteil* meist andere Schreibweise verwendet) als übertragende Gesellschaft wurde 1991 mit der Erstrechtsnachfolgerin, FN Y verschmolzen.
- Die Rechtsnachfolger der beiden ursprünglichen Geschäftsherrinnen sind daher ab 1991 identisch.
- 1994 wurde die Erstrechtsnachfolgerin, FN Y in eine Aktiengesellschaft mit dem Firmennamen *Zweit.Rechtsnachfolgerin* umgewandelt.
- 2007 wurde die *Zweit.Rechtsnachfolgerin*, FN Y in *Dritt.Rechtsnachfolgerin* umbenannt.
- 2007 wurde weiters die *Dritt.Rechtsnachfolgerin*, FN Y, in eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung mit dem Firmennamen *Viertrechtsnachfolgerin GmbH* umgewandelt.
- 2010 wurde die *Viert.RNF*, FN Y als übertragende Gesellschaft mit der *Fünfrechtsnachfolgerin GmbH*, FN Z, als übernehmender Gesellschaft verschmolzen und im Firmenbuch gelöscht.

## Ablauf der beiden Einkünftefeststellungsverfahren für das Jahr 1989:

Der damaligen bzw. ehemaligen Mitunternehmerschaft 1. Geschäftsherrin Gesellschaft m.b.H. und atypisch stille Gesellschafter, deren Bezeichnung je nach Stand der Rechtsnachfolge bei der Geschäftsherrin variierte, war die Steuernummer FAnummer-MU1 des damaligen FA Wien bezirk zugeordnet.	Der damaligen bzw. ehemaligen Mitunternehmerschaft zweite.geschaeftsherrin Gesellschaft m.b.H. und atypisch stille Gesellschafter, deren Bezeichnung je nach Stand der Rechtsnachfolge bei der Geschäftsherrin variierte, war die Steuernummer FAnummer-MU2 des damaligen FA Wien bezirk zugeordnet.
nicht mehr aktenkundige Einkünfteerklärung für 1989 vom 4.9.1990	nicht mehr aktenkundige Einkünfteerklärung für 1989 vom 27.9.1990
Vermeintlicher Bescheid vom 28.3.1991, mit welchem die Einkünfte für das Jahr 1989 festgestellt werden sollten, und in welchem auch einige, bereits vor dem 28.3.1991 verstorbene Personen als Beteiligte angeführt waren. Dieser vermeintliche Bescheid ist zwar nicht mehr aktenkundig; die Anführung der bereits verstorbenen Personen ist aber aus den Begründungen späterer Verfahrensschritte ableitbar.	Vermeintlicher Bescheid vom 24.5.1991, mit welchem die Einkünfte für das Jahr 1989 festgestellt werden sollten, und in welchem auch einige, bereits vor dem 24.5.1991 verstorbene Personen als Beteiligte angeführt waren. Dieser vermeintliche Bescheid ist zwar nicht mehr aktenkundig; die Anführung der bereits verstorbenen Personen ist aber aus den Begründungen späterer Verfahrensschritte ableitbar.
Durchführung einer Betriebsprüfung	Durchführung einer Betriebsprüfung
Vermeintlicher, an die Personenvereinigung gerichteter Bescheid vom 10.2.1997, mit welchem das Einkünftefeststellungsverfahren für das Jahr 1989 wiederaufgenommen werden sollte. Dieser vermeintliche Bescheid äußerte sich nur durch die Ergänzung „Wiederaufnahme gem. § 303 Abs 4 BAO“ auf dem vermeintlichen, gleich datierten Einkünftefeststellungsbescheid, und wäre nur beim Zutreffen der irrigen Annahme der rechtlichen Existenz des Einkünftefeststellungs„bescheides“ vom 28.3.1991 erforderlich gewesen, um die Ergebnisse der Betriebsprüfung bescheidmäßig umzusetzen.	Vermeintlicher, an die Personenvereinigung gerichteter Bescheid vom 10.2.1997, mit welchem das Einkünftefeststellungsverfahren für das Jahr 1989 wiederaufgenommen werden sollte. Dieser vermeintliche Bescheid äußerte sich nur durch die Ergänzung „Wiederaufnahme gem. § 303 Abs 4 BAO“ auf dem vermeintlichen, gleich datierten Einkünftefeststellungsbescheid, und wäre nur beim Zutreffen der irrigen Annahme der rechtlichen Existenz des Einkünftefeststellungs„bescheides“ vom 24.5.1991 erforderlich gewesen, um die Ergebnisse der Betriebsprüfung bescheidmäßig umzusetzen..
Vermeintlicher, an die Personenvereinigung gerichteter Bescheid vom 10.2.1997, mit welchem die Einkünfte für das Jahr 1989 im Sinne der Ergebnisse einer Betriebsprüfung festgestellt werden sollten, und in welchem auch mehrere, bereits vor dem 10.2.1997 verstorbene Personen als Beteiligte angeführt waren. Der Bf. ist in der Einkünfteverteilung nicht angeführt.	Vermeintlicher, an die Personenvereinigung gerichteter Bescheid vom 10.2.1997, mit welchem die Einkünfte aus Gewerbebetrieb für das Jahr 1989 im Sinne der Ergebnisse einer Betriebsprüfung festgestellt werden sollten, und in welchem auch mehrere, bereits vor dem 10.2.1997 verstorbene Personen als Beteiligte angeführt waren.  Der Bf. ist in der Einkünfteverteilung mit einem Anteil von -51.353 öS angeführt.

Berufung vom 17.4.1997 u.a. gegen den vorgenannten Bescheid über die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften von Einkünften für das Jahr 1989 vom 10.2.1997	Berufung vom 17.4.1997 u.a. gegen den vorgenannten Bescheid über die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften von Einkünften für das Jahr 1989 vom 10.2.1997
Vermeintliche, an die Zweitrechtsnachfolgerin und weitere - auf Aufteilungslisten genannte - Personen gerichtete Berufungsentscheidung der FLD für Wien, NÖ und Bgld. vom 28.10.2002, GZ. RV/130-16/09/98, mit welcher die Berufung vom 17.4.1997 abgewiesen und die Beträge in Euro umgerechnet werden sollten. Der Bf. ist in der Einkünfteverteilung nicht angeführt.	Vermeintliche, an die Zweitrechtsnachfolgerin und weitere - auf Aufteilungslisten genannte - Personen gerichtete Berufungsentscheidung der FLD für Wien, NÖ und Bgld. vom 28.10.2002, GZ. RV/131-16/09/98, mit welcher die Berufung vom 17.4.1997 abgewiesen und die Beträge in Euro umgerechnet werden sollten. Der Bf. ist in der Einkünfteverteilung mit einem Anteil von -3.731,97 € angeführt.
Unter Zl. 2002/13/0224 protokollierte Beschwerde vom 12.12.2002 an den VwGH gegen die (vermeintliche) Berufungsentscheidung GZ. RV/130-16/09/98, erhoben von der Erst-Beschwerdeführerin <i>Zweitrechtsnachfolgerin als Rechtsnachfolgerin der erste.Geschäftsherrin GmbH</i> und weiteren 963 Beschwerdeführern, unter denen sich der Bf. nicht befindet.	Unter Zl. 2002/13/0225 protokollierte Beschwerde vom 12.12.2002 an den VwGH gegen die (vermeintliche) Berufungsentscheidung GZ. RV/131-16/09/98, erhoben von der Erst-Beschwerdeführerin <i>Zweitrechtsnachfolgerin als Rechtsnachfolgerin der zweite.Geschäftsherrin GmbH</i> und weiteren 975 Beschwerdeführern, wobei der Bf. als einer der Beschwerdeführer angeführt ist.
Beschluss des VwGH vom 27.2.2008 zu Zl. 2002/13/0224, mit welchem die vorgenannte Beschwerde vom 12.12.2002 zurückgewiesen wurde, weil die vermeintliche Berufungsentscheidung u.a. an nicht mehr existierende Personen gerichtet war, was zum Zeitpunkt der (versuchten) Erlassung der Berufungsentscheidung (noch ohne § 191 Abs. 5 BAO) die völlige rechtliche Unwirksamkeit zur Folge hatte.	Zurückweisender VwGH-Beschluss vom 27.2.2008, Zl. 2002/13/0225 zur vorgenannten Beschwerde vom 12.12.2002 aus demselben Grund wie nebenstehend ausgeführt. (Der VwGH verwies gemäß § 43 Abs. 2 und 9 VwGG begründend auf seinen Beschluss vom 27.2.2008, Zl. 2002/13/0224.)
Bescheid des FA Wien bezirk vom 7.5.2008 zu St.Nr. MU1, mit welchem (ohne Hinweis iSd § 101 Abs. 4 BAO) die Berufung vom 17.4.1997 als unzulässig zurückgewiesen wurde.	Bescheid des FA Wien bezirk vom 7.5.2008 zu St.Nr. MU2, mit welchem (ohne Hinweis iSd § 101 Abs. 4 BAO) die Berufung vom 17.4.1997 als unzulässig zurückgewiesen wurde.
Bescheid des FA Wien bezirk vom 3.12.2008 zu St.Nr. MU1, mit welchem (mit Hinweis iSd § 101 Abs. 4 BAO) die Berufung vom 17.4.1997 als unzulässig zurückgewiesen wurde.	Bescheid des FA Wien bezirk vom 3.12.2008 zu St.Nr. MU2, mit welchem (mit Hinweis iSd § 101 Abs. 4 BAO) die Berufung vom 17.4.1997 als unzulässig zurückgewiesen wurde.
Devolutionsantrag vom 28.11.2008, weil über die Einkünftefeststellungserklärung für 1989 vom 4.9.1990	Devolutionsantrag vom 28.11.2008, weil über die Einkünfteerklärung für 1989 vom 27.9.1990 noch nicht wirksam mit Bescheid abgesprochen worden war.



noch nicht wirksam mit Bescheid abgesprochen worden war.	
Zurückweisung des Devolutionsantrages mit Bescheid des UFS vom 31. März 2009 (bzw. 1. April 2009), GZ. RD/0059-W/08	Zurückweisung des Devolutionsantrages mit Bescheid des UFS vom 31. März 2009 bzw. 1. April 2009, GZ. RD/0060-W/08
Unter Zl. 2009/13/0088,89 protokollierte Beschwerde an den VwGH vom 18.5.2009 gegen den Bescheid des UFS vom 31. März 2009 bzw. 1. April 2009, GZ. RD/0059-W/08; erhoben von der Erst-Beschwerdeführerin <i>Viert.RNF als RNF der Drittrechtsnachfolgerin als umbenannte Zweitrechtsnachfolgerin als RNF der Erstgeschäftsherrin GmbH</i> und weiteren 960 Beschwerdeführern, zu denen der Bf. nicht gehörte.	Unter Zl. 2009/13/0090,91 protokollierte Beschwerde an den VwGH vom 18.5.2009 gegen den Bescheid des UFS vom 31. März 2009 bzw. 1. April 2009, GZ. RD/0060-W/08, erhoben von der Erst-Beschwerdeführerin <i>Viert.RNF als RNF der Drittrechtsnachfolgerin als umbenannte Zweitrechtsnachfolgerin als RNF der zweite.Geschäftsherrin GmbH</i> und weiteren 976 Beschwerdeführern, wobei der Bf. als einer der Beschwerdeführer angeführt ist. Auf einer Beilage wird für den Bf. ein „steuerl.ErgebnisALT“ iHv -43.195,14 € angegeben.
Erkenntnis des VwGH vom 22.5.2013, Zl. 2009/13/0088 bis 0089, mit dem der vorgenannte Bescheid des UFS vom 31. März 2009 bzw. 1. April 2009, GZ. RD/0059-W/08 aufgehoben wurde.	Erkenntnis des VwGH vom 22.5.2013, Zl. 2009/13/0090 bis 0091, mit dem der vorgenannte Bescheid des UFS vom 31. März 2009 bzw. 1. April 2009, GZ. RD/0060-W/08 aufgehoben wurde.
In einer im Vorhalteverfahren 2013 beim UFS eingebrachten und der nachfolgenden Revision im Jahr 2014 beiliegenden Liste war der Bf. nicht als Beteiligter angeführt.	In einer im Vorhalteverfahren 2013 beim UFS eingebrachten Liste zu den aktuellen (d.h. laut Betriebsprüfung) steuerlichen Werten sind für den Bf. Einkünfte für 1989 iHv -3.731,96 € sowie die Höhe seiner Einlage mit 300.000 öS angegeben.
Inhaltliche Entscheidung durch den UFS über die Einkünfteerklärung 1989 im Devolutionsverfahren mit Bescheid vom 4. Dezember 2013, GZ. RD/0061-W/13, gerichtet an: <i>Fünftrechtsnachfolgerin GmbH (als RNF der Viertrechtsnachfolgerin GmbH als RNF der Drittrechtsnachfolgerin als umbenannte Zweitrechtsnachfolgerin als RNF der Erstgeschäftsherrin GmbH)</i> und 961 ehemalige atypisch stille Gesellschafter laut Liste. Der Bf. war keiner dieser 961, er ist in der Einkünfteverteilung nicht angeführt.	Inhaltliche Entscheidung durch den UFS über die Einkünfteerklärung 1989 im Devolutionsverfahren mit Bescheid vom 2. Dezember 2013, GZ. RD/0059-W/13, gerichtet an: <i>Fünftrechtsnachfolgerin GmbH (als RNF der Viert.RNF als RNF der Drittrechtsnachfolgerin als umbenannte Zweitrechtsnachfolgerin als RNF der zweite.Geschäftsherrin GmbH)</i> und 976 ehemalige atypisch stille Gesellschafter. Einer davon war der Bf., dem ein negativer Einkünfteanteil iHv (minus) 3.731,97 €, davon 0,00 € steuerlich anzuerkennen, zugewiesen wurde.
Unter Zl. Ro 2014/13/0024 protokollierte Revision an den VwGH vom 12. Februar 2014 gegen den Bescheid des UFS vom 4.12.2013, GZ. RD/0061-	Unter Zl. Ro 2014/13/0023 protokollierte Revision an den VwGH vom 12. Februar 2014 gegen den Bescheid des UFS vom 2.12.2013, GZ. RD/0059-

W/13, erhoben von der <i>Fünftrechtsnachfolgerin GmbH (als Rechtsnachfolgerin der Drittrechtsnachfolgerin als umbenannte Zweitrechtsnachfolgerin als RNF der Erstgeschäftsherrin GmbH)</i> und weiteren ehemaligen atypisch stillen Gesellschaftern laut Liste, in welcher der Bf. nicht angeführt ist.	W/13, erhoben von der <i>Fünftrechtsnachfolgerin GmbH (als Rechtsnachfolgerin der Drittrechtsnachfolgerin als umbenannte Zweitrechtsnachfolgerin als RNF der zweite.Geschäftsherrin GmbH)</i> und weiteren ehemaligen atypisch stillen Gesellschaftern laut Liste, in welcher der Bf. als einer der Revisionswerber angeführt ist.
Erkenntnis des VwGH vom 20.10.2016, Zl. Ro 2014/13/0024, mit dem der vorgenannte Bescheid des UFS vom 4.12.2013, RD/0061-W/13, aufgehoben wurde. Der somit wieder unerledigte Devolutionsantrag vom 28.11.2008 war damit beim BFG als Säumnisbeschwerde anhängig geworden.	Erkenntnis des VwGH vom 20.10.2016, Zl. Ro 2014/13/0023, mit dem der vorgenannte Bescheid des UFS vom 2.12.2013, GZ. RD/0059-W/13, aufgehoben wurde. Der somit wieder unerledigte Devolutionsantrag vom 28.11.2008 war damit beim BFG als Säumnisbeschwerde anhängig geworden.
Inhaltliche Entscheidung durch das BFG über die Einkünfteerklärung 1989 im Säumnisbeschwerdeverfahren mit Erkenntnis vom 26. Jänner 2017, GZ. RS/7100140/2016. Der Bf. ist in der Einkünfteverteilung nicht angeführt.	Inhaltliche Entscheidung durch das BFG über die Einkünfteerklärung 1989 im Säumnisbeschwerdeverfahren mit Erkenntnis vom 14. Februar 2017, GZ. RS/7100135/2016. Auf den Bf. entfiel folgender negativer Einkünfteanteil: (minus) 3.731,97 €.

Der (ursprüngliche) Hauptstreitpunkt (Aktivierung eines jeweils mit Vereinbarung vom 29. Dezember 1989 begründeten Genussrechtes und die Frage einer diesbezüglichen Teilwertabschreibung zum 31. Dezember 1989) in Bezug auf die jeweilige Einkünftefeststellung für das Jahr 1989 ist hinsichtlich jeder der beiden damaligen Mitunternehmenschaften derart ähnlich („*gleicht in tatsächlicher und rechtlicher Hinsicht*“), dass der Verwaltungsgerichtshof zur Begründung seines Erkenntnisses vom 20.10.2016, Zl. Ro 2014/13/0024, betr. *Mitunt.schaft1*, gemäß § 43 Abs. 2 zweiter Satz VwGG begründend auf sein Erkenntnis vom gleichen Tage, Zl. Ro 2014/13/0023, betr. *Mitunt.schaft2*, verwies.

Ein weiterer, zwischenzeitlicher Streitpunkt, nämlich ob der UFS aufgrund des Devolutionsantrages über die bis 2013 nicht mit Bescheid erledigten Einkünfteerklärungen für das Jahr 1989 vom September 1990 inhaltlich entscheiden müsse, wurde vom Verwaltungsgerichtshof mit den Erkenntnissen vom 22. Mai 2013, Zl. 2009/13/0088 bis 89 (betr. *Mitunt.schaft1*) und Zl. 2009/13/0090 bis 0091 (betr. *MitUnternehmenschaft*) dahingehend entschieden, dass der UFS (bzw. ab 1.1.2014 das BFG) über die Einkünfteerklärungen für das Jahr 1989 vom September 1990 aufgrund des Devolutionsantrages (ab 1.1.2014 als Säumnisbeschwerde aufzufassen) inhaltlich entscheiden muss.

Die inhaltliche Entscheidung über die Einkünftefeststellungserklärungen für das Jahr 1989 betr. *Mitunt.schaft1* mit Bescheid vom 4. Dezember 2013 und betr. *MitUnternehmenschaft* mit Bescheid vom 2. Dezember 2013 basierte auf den Betriebsprüfungs-Feststellungen, d.h. es wurde zunächst von den Einkünften und Einkünfteanteilen ausgegangen, wie sie

mit den nichtigen Bescheiden vom 10.2.1997 (in öS) festgestellt werden sollten und wie sie mit den nichtigen Berufungsentscheidungen vom 28.10.2002 (in Euro umgerechnet) festgestellt werden sollten. Zusätzlich wurde bei etlichen der jeweils Beteiligten der laut Betriebsprüfung negative Einkünfteanteil gar nicht als steuerlich relevant anerkannt, was einen weiteren, zwischenzeitlichen Streitpunkt darstellte.

Der Verwaltungsgerichtshof hob mit Erkenntnis vom 20. Oktober 2016, ZI. Ro 2014/13/0023, den Bescheid des UFS vom 2. Dezember 2013, GZ. RD/0059-W/13 auf. In den ursprünglichen Hauptstreitpunkten (Aktivierung eines mit Vereinbarung vom 29. Dezember 1989 begründeten Genussrechtes und eine diesbezügliche Teilwertabschreibung auf Null zum 31. Dezember 1989) bestätigte der Verwaltungsgerichtshof die Ansicht des UFS im Bescheid vom 2. Dezember 2013. In dem zusätzlich strittig gewordenen teilweisen Unterbleiben der Einkünftefeststellung hinsichtlich eines Teiles der Beteiligten entschied der Verwaltungsgerichtshof dahingehend, dass der UFS im Bescheid vom 2. Dezember 2013 die Rechtslage verkannt hatte.

Ebenfalls mit Erkenntnis vom 20. Oktober 2016 hob der Verwaltungsgerichtshof zur ZI. Ro 2014/13/0024 den Bescheid des UFS vom 4. Dezember 2013, GZ. RD/0061-W/13 mit folgender Begründung auf: *„Der Revisionsfall gleicht in tatsächlicher und rechtlicher Hinsicht dem Fall des Erkenntnisses vom heutigen Tag, Ro 2014/13/0023, auf das gemäß § 43 Abs. 2 zweiter Satz VwGG verwiesen wird. Aus den in diesem Erkenntnis dargelegten Gründen war auch der mit der vorliegenden Revision angefochtene Bescheid gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben.“*

Die durch die Erkenntnisse des VwGH vom 20.10.2016 wiederum (als Säumnisbeschwerden) anhängigen Devolutionsanträge vom 28.11.2008 erledigte das BFG mit den Erkenntnissen vom 26. Jänner 2017 bzw. 14. Februar 2017 entsprechend den Erkenntnissen des VwGH vom 20.10.2016 auf Basis der Ergebnisse der Betriebsprüfung, d.h. alle negativen Einkünfteanteile wurden genauso wie in der nichtigen Berufungsentscheidung vom 28.10.2002 angesetzt. Gegen die Erkenntnisse des BFG vom 26. Jänner 2017 bzw. 14. Februar 2017 sind keine Rechtsmittel an die Gerichtshöhe des öffentlichen Rechtes ersichtlich.

### **Erwägungen:**

Die gegenständliche Berufung vom 16.10.2008 war am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat anhängig und ist somit gemäß § 323 Abs. 38 BAO vom Bundesfinanzgericht als Beschwerde im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Der Bf. bezieht sich in seinem Wiederaufnahmsantrag vom 29. Juli 2008 auf anteilige Einkünfte aus Gewerbebetrieb, welche aus der *Zweitrechtsnachfolgerin RNF der Geschäftsherrin 1 GmbH und Mitgesellschafter* stammen sollen.

Die diesbezügliche, ehemalige Mitunternehmerschaft kann hinsichtlich des Streitjahres 1989 auch als *1. Geschäftsherrin Gesellschaft m.b.H. und Mitgesellschafter* bezeichnet werden. Denn erst im Jahre 1991 wurde die Geschäftsherrin *1. Geschäftsherrin Gesellschaft m.b.H.* als übertragende Gesellschaft mit der *Erstrechtsnachfolgerin*, FN Y,

als übernehmender Gesellschaft verschmolzen, sodass erst ab 1991 die letztgenannte Gesellschaft die Rechtsnachfolgerin (RNF) der erstgenannten Gesellschaft war.

Überdies bekam die unter FN Y protokollierte Kapitalgesellschaft ab 2007 einen anderen Firmennamen (Viertrechtsnachfolgerin AG bzw. GmbH) und existierte nur bis 2010, als sie als übertragende Gesellschaft mit der Fünftrechtsnachfolgerin GmbH verschmolzen wurde.

Die andere hier im Ergebnis verfahrensgegenständliche, ehemalige Mitunternehmerschaft kann hinsichtlich des Streitjahres 1989 als „2.Geschäftsherrin Gesellschaft m.b.H. und Mitgesellschafter“ bezeichnet werden, wobei statt *FBnamensteil* (Firmenbuch) im Einkünftefeststellungsverfahren auch and.Schreibweise als Namensteil verwendet wurden. Im Jahre 1991 wurde die Geschäftsherrin *2.Geschäftsherrin Gesellschaft m.b.H.* als übertragende Gesellschaft mit der *Erstrechtsnachfolgerin*, FN Y, als übernehmender Gesellschaft verschmolzen, sodass erst ab 1991 die letztgenannte Gesellschaft die Rechtsnachfolgerin (RNF) der erstgenannten Gesellschaft war.

Aus den im Firmenbuch protokollierten Vorgängen ist erkennbar, dass die erste der beiden, in den vorhergehenden Absätzen genannten, ehemaligen Mitunternehmerschaften identisch ist mit der, in den bisherigen Verfahren zumeist als *Zweitrechtsnachfolgerin als RNF der Geschäftsherrin1 GmbH & Mitgesellschafter* bezeichneten ehemaligen Mitunternehmerschaft, und dass die zweite der beiden in den vorhergehenden Absätzen genannten, ehemaligen Mitunternehmerschaften identisch ist mit der, in den bisherigen Verfahren zumeist als *Zweitrechtsnachfolgerin als RNF der 2.Geschaeftherrin GmbH* bezeichneten Mitunternehmerschaft.

Aus der dargestellten Aktenlage geht nicht hervor, dass der Bf. jemals an der *Zweitrechtsnachfolgerin als RNF der Geschäftsherrin1 GmbH und Mitgesellschafter*, d.h. an der *1.Geschäftsherrin Gesellschaft m.b.H. und Mitgesellschafter* beteiligt gewesen wäre. Aus der dargestellten Aktenlage geht nicht hervor, dass dem Bf. jemals Einkunftsanteile in einem Einkünftefeststellungsbescheid betreffend (Zweitrechtsnachfolgerin als RNF der) Geschäftsherrin1 GmbH und (ehemalige) Mitgesellschafter zugewiesen worden wären bzw. jemals in einem nichtigen Einkünftefeststellungsbescheid (bzw. nichtiger Berufsentscheidung) versucht worden wäre, dem Bf. solche Einkunftsanteile zuzuweisen.

Aus der dargestellten Aktenlage geht aber hervor,

- dass der Bf. an der *2.Geschäftsherrin Gesellschaft m.b.H. und Mitgesellschafter* (oft bezeichnet als *Zweitrechtsnachfolgerin als RNF der zweiteGeschäfts.herrin GmbH und Mitgesellschafter*) beteiligt war;
- dass versucht worden ist, dem Bf. in einem diesbezüglichen, nichtigen Einkünftefeststellungsbescheid vom 10.2.1997 einen Anteil an den Einkünften aus Gewerbebetrieb für das Streitjahr 1989 iHv -51.353 öS zuzuweisen;
- dass versucht worden ist, dem Bf. in einer diesbezüglichen, nichtigen Berufsentscheidung vom 28. Oktober 2002 einen Einkünfteanteil für das

Streitjahr 1989 iHv -3.731,97 € (=der umgerechnete, zuvor genannten öS-Betrag) zuzuweisen;

- dass dem Bf. in einem diesbezüglichen, im Devolutionsverfahren ergangenen Bescheid des UFS vom 2.12.2013 ein steuerlich maßgebender Einkünfteanteil im Ausmaß von Null zugewiesen wurde;
- dass dem Bf. in einem diesbezüglichen, im Säumnisbeschwerdeverfahren ergangenen Erkenntnis des BFG vom 14.2.2017 ein Einkünfteanteil iHv -3.731,97 € zugewiesen wurde.

Sohin ist davon auszugehen,

- dass der Bf. sich an der 2.Geschäftsherrin GmbH als atypisch stiller Gesellschafter beteiligt hatte und damit an der (ehemaligen) Mitunternehmerschaft zweite.Geschäftsherrin GmbH und Mitgesellschafter beteiligt war;
- dass der Bf. sich nicht an der Geschäftsherrin1 GmbH als atypisch stiller Gesellschafter beteiligt hatte und damit an der (ehemaligen) Mitunternehmerschaft 1.Geschäftsherrin Gesellschaft m.b.H. und Mitgesellschafter nicht beteiligt war;
- dass im Wiederaufnahmsantrag nur irrtümlich die *Zweitrechtsnachfolgerin RNF der Geschäftsherrin1 GmbH und Mitgesellschafter* und nicht die *Zweitrechtsnachfolgerin als RNF der zweite.Geschäftsherrin GmbH und Mitgesellschafter* angesprochen wurde.

Weiters ist von Folgendem auszugehen:

- Gestützt auf einen nichtigen Einkünftefeststellungs„bescheid“ für 1989 vom 10.2.1997 erfolgte eine Änderung des Einkommensteuerbescheides des Bf. für 1989 gemäß § 295 BAO, um diesen an den vermeintlichen Einkünftefeststellungs„bescheid“ anzupassen. (Genaugenommen wird aber nach dem Gesetzeswortlaut bei einer Maßnahme gemäß § 295 Abs. 1 BAO der bisherige Einkommensteuerbescheid nicht abgeändert, sondern durch einen neuen Einkommensteuerbescheid ersetzt.)
- Die Anpassung an den nichtigen Einkünftefeststellungs„bescheid“ für 1989 vom 10.2.1997 bewirkte, wie vom Bf. vorgebracht, eine Einkommensteuernachzahlung, d.h. genaugenommen eine höhere Einkommensteuerfestsetzung für das Jahr 1989. Hierbei kann es sich nicht um den Einkommensteuerbescheid 1989 vom 5.3.1997 gehandelt haben, denn dieser verringerte die Steuerfestsetzung um 5.300 öS gegenüber dem vorhergehenden Einkommensteuerbescheid 1989.
- Die Gegenüberstellung des Einkünfteanteiles des Bf. vor Betriebsprüfung („steuerl.ErgebnisALT“) iHv ca. -594.378 öS (zurückgerechnet aus -43.195,14 €) und des Einkünfteanteiles des Bf. nach Betriebsprüfung iHv -51.353 öS zeigt einen einkünfteerhöhenden Effekt der Betriebsprüfung bei der *Zweitrechtsnachfolgerin als RNF der zweite.Geschäftsherrin GmbH und Mitgesellschafter* von 543.025 öS. Deshalb ist dem Vorbringen des Bf. zu folgen, dass die Anpassung an den nichtigen Einkünftefeststellungs„bescheid“ vom 10.2.1997 durch den Einkommensteuerbescheid 1989 vom 15.12.1997, der eine Erhöhung der Steuerfestsetzung um 276.750 öS bewirkte, erfolgt ist.

- Der laut Begründung des Finanzamtes im angefochtenen Bescheid vom 16. September 2008 letzte Einkommensteuerbescheid 1989 vom 23.9.1998 kann aufgrund der Erhöhung der Steuerfestsetzung um nur 12.750 öS nicht derjenige sein, durch den die vorgenannte Anpassung erfolgt ist. Der Bescheid vom 23. September 1998 hat das Einkommensterverfahren für das Jahr 1989 schlussendlich abgeschlossen.

Eine Anpassung der Einkommensteuerveranlagung des Bf. für das Jahr 1989 ist an den nichtigen Einkünftefeststellungs„bescheid“ vom 10.2.1997 betreffend die (ehemalige) zweite.Geschäftsherrin GmbH und Mitgesellschafter erfolgt, sodass im davon abgeleiteten Einkommensteuerbescheid 1989 ein Anteil des Bf. an den Einkünften aus Gewerbebetrieb für das Streitjahr 1989 im Ausmaß von -51.353 öS berücksichtigt worden ist (ggfs. addiert/ saldiert mit Einkünfteanteilen aus anderen gewerblichen Beteiligungen). Es ist hingegen unmöglich, dass die ggstdl. Anpassung an den nichtigen Einkünftefeststellungs„bescheid“ vom 10.2.1997 betreffend die (ehemalige) 1.Geschäftsherrin Gesellschaft m.b.H. und Mitgesellschafter erfolgt ist, weil der Bf. in der Einkünfteverteilung des letztgenannten „Bescheides“ nicht enthalten war.

Rechtliche Würdigung:

Durch das FVwGG 2012 (BGBl. I 14/2013) wurden mit Wirksamkeit ab 1. Jänner 2014 die Regelungen für die beantragte Verfahrenswiederaufnahme, insb. zur Vereinheitlichung mit der amtswegigen Verfahrenswiederaufnahme geändert.

Die Regelungen über die Verfahrenswiederaufnahme sind verfahrensrechtliche Regelungen. Grundsätzlich – außer es käme zu einer (verfassungswidrigen) Verschlechterung der Rechtsposition des Antragstellers aufgrund der Erledigung der Berufung/Beschwerde erst nach Inkrafttreten einer neuen Rechtslage (vgl. BFG 10.7.2017, RV/5101246/2011, RS 2, mit Verweis auf VfGH 28.9.2011, B1129/10; vgl. auch UFS 5.7.2011, RV/1818-W/09, RS 5) – ist es herrschende Meinung (vgl. auch VwGH 23.9.2014, Ro 2014/11/0083), dass die im Zeitpunkt einer Entscheidung durch verwaltungsgerichtliches Erkenntnis geltende Verfahrensrechtslage für diese Entscheidung anzuwenden ist, auch wenn sich die Verfahrensrechtslage seit der Erlassung des angefochtenen Bescheides geändert hat. Dies wird laut VwGH 26.11.2015, Ro 2014/15/0035 (überdies) ausdrücklich durch die Inkrafttretensbestimmung des § 323 Abs. 37 BAO normiert, welche lautet: *„(37) Die §§ 2a, 3 Abs. 2 lit. a, 15 Abs. 1, 52, 76, 78 Abs. 1, 85a, 93a zweiter Satz, 103 Abs. 2, 104, 118 Abs. 9, 120 Abs. 3, 122 Abs. 1, 148 Abs. 3 lit. c, 200 Abs. 5, 201 Abs. 2 und 3 Z 2, 205 Abs. 6, 205a, 209a Abs. 1, 2 und 5, 212 Abs. 2 und 4, 212a Abs. 1 bis 5, 217 Abs. 8, 225 Abs. 1, 238 Abs. 3 lit. c, 243 bis 291, 293a, 294 Abs. 4, 295 Abs. 5, 295a, 299, 300, 303, 304, 305, 308 Abs. 1, 3 und 4, 309, 309a, 310 Abs. 1, 312 sowie 313, jeweils in der Fassung des Bundesgesetzes, BGBl. I Nr. 14/2013, treten mit 1. Jänner 2014 in Kraft und sind, soweit sie Beschwerden betreffen, auch auf alle an diesem Tag unerledigten Berufungen und Devolutionsanträge anzuwenden. Die §§ 209b, 302 Abs. 2 lit. d, 303a, 311 und 311a, treten mit 1. Jänner 2014 außer Kraft.“*

Als im Jahr 2008 der ggstdl. Wiederaufnahmsantrag gestellt wurde und der angefochtene Bescheid erging, lauteten § 303 Abs. 1 und 2 BAO (alte Fassung, aF):

*„§ 303. (1) Dem Antrag einer Partei auf Wiederaufnahme eines durch Bescheid abgeschlossenen Verfahrens ist 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 hiefür 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.*

*(2) Der Antrag auf Wiederaufnahme gemäß Abs. 1 ist 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.“*

Nunmehr lautet § 303 Abs. 1 bis 3 BAO (idF BGBl. I 14/2013, neue Fassung, nF):

*„§ 303. (1) Ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren kann auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn*

*a) der Bescheid durch eine gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonstwie erschlichen worden ist, oder*

*b) Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind, oder*

*c) der Bescheid von Vorfragen (§ 116) abhängig war und nachträglich über die Vorfrage von der Verwaltungsbehörde bzw. dem Gericht in wesentlichen Punkten anders entschieden worden ist,*

*und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.“*

Das Erfordernis der Antragstellung innerhalb einer Frist (früher: drei Monate gemäß § 303 Abs. 2 BAO aF) ab Kenntnisnahme von den neu hervorgekommenen Umständen ist entfallen. Nunmehr kann also folgende, VwGH 22.12.2011, 2009/15/0153 und VwGH 26.2.2013, 2010/15/0064 zugrundeliegende Argumentation zur alten Rechtslage nicht mehr herangezogen werden: Das Einkünftefeststellungsverfahren stellt die Bündelung eines Ausschnittes des Einkommensteuerverfahrens aller Beteiligten dar. Die Kenntnis des Vertreters im Einkünftefeststellungsverfahren von den als neu hervorgekommen vorgebrachten Umständen ist jedem der Beteiligten zuzurechnen.

Die Drei-Monats-Frist der alten Rechtslage begann mit der Kenntnis des Vertreters im Einkünftefeststellungsverfahren zu laufen.

Die Novellierung der Regelungen über die Verfahrenswiederaufnahme durch das FVwGG 2012 (BGBl. I 14/2013) ändert nichts an dem Erfordernis der Entscheidungswesentlichkeit (vgl. diesen Begriff bei *Ritz*, BAO<sup>5</sup>, § 303 Tz 43) bzw. Erheblichkeit (vgl. diesen Begriff bei *Althuber* in *Althuber/Tanzer/Unger*, BAO-HB, 821 f.) des Wiederaufnahmsgrundes aufgrund des abschließenden, unveränderten Teiles von § 303 Abs. 1 BAO („und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte“).

Die Umformulierung der einleitenden Regelung für die beantragte Wiederaufnahme **von** früher: „Dem Antrag einer Partei auf Wiederaufnahme eines durch Bescheid abgeschlossenen Verfahrens ist stattzugeben, wenn ein Rechtsmittel gegen den Bescheid nicht oder nicht mehr zulässig ist und ...“ **auf** jetzt: „Ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren kann auf Antrag einer Partei ... wiederaufgenommen werden, wenn ...“:

- ändert nichts an dem Erfordernis, dass das wiederaufzunehmende Verfahren durch Bescheid abgeschlossen sein muss, was im vorliegenden Fall unstrittig gegeben ist;
- lässt das Erfordernis der Nicht-Zulässigkeit bzw. Nicht-Mehr-Zulässigkeit eines Rechtsmittels gegen den Bescheid, der das Verfahren abgeschlossen hat (gleichbedeutend dem Erfordernis der formellen Rechtskraft des Bescheides) entfallen, was aber im vorliegenden Fall ohnehin nicht strittig ist;
- erfordert („kann“) zusätzlich zur Erfüllung zumindest eines Wiederaufnahms-Tatbestandes und zur Entscheidungswesentlichkeit/Erheblichkeit auch eine abschließende Ermessensübung, damit die Verfahrenswiederaufnahme verfügt werden darf.

Die Umformulierung des Neuerungstatbestandes (hinsichtlich der beantragten Wiederaufnahme) **von** früher: „Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im abgeschlossenen Verfahren ohne grobes Verschulden der Partei nicht geltend gemacht werden konnten“ **auf** jetzt: „Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind“, hat auf den Sinn der Norm folgende Auswirkungen:

- Die Veränderung von einer Formulierung in der Gegenwart („hervorkommen“) auf eine Formulierung in der Vergangenheit („hervorgekommen sind“) hat den Sinn der Norm nicht geändert, weil das Neuhervorkommen in Bezug auf die Zeitpunkte der Antragstellung und der Entscheidung über die Wiederaufnahme notwendigerweise immer in der Vergangenheit gelegen ist. Außerdem ist die deutsche Sprache bei der Verwendung bzw. Bedeutung der verschiedenen Zeitformen ohnehin nicht exakt.
- Der Entfall der Wortgruppe „ohne grobes Verschulden der Partei nicht geltend gemacht werden konnten“ bewirkt eine Gleichstellung mit der Behandlung der Behörde bei der amtswegigen Wiederaufnahme. Ein grobes Verschulden an der vorherigen Nichtgeltendmachung war im vorliegenden Fall aber ohnehin kein Thema.



- Die Umformulierung **von** früher „*Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im abgeschlossenen Verfahren ... nicht geltend gemacht*“ **auf** nunmehr „*Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind*“ hat den Sinn der Norm insoweit nicht verändert, als früher und nunmehr gleichermaßen verdeutlicht wird,
  - dass beim Neuerungstatbestand nur „nova reperta“ (d.h. zum Zeitpunkt der Erlassung des bisherigen Bescheides bereits existente Tatsachen, die danach „neu hervorkommen“) Wiederaufnahmsgründe sein können, nicht aber „nova producta“ (d.h. nach dem Zeitpunkt der Erlassung des bisherigen Bescheides „neu entstandene“ Tatsachen),
  - und dass das Neuhervorkommen (soweit es auf den Kenntnisstand der Abgabenbehörde ankommt) im jeweiligen Verfahren und nicht gegenüber der Abgabenbehörde (bzw. Finanzverwaltung bzw. Republik Österreich) als Ganzes zur beurteilen ist.
- Die neue Formulierung, wonach Tatsachen oder Beweismittel „*im abgeschlossenen Verfahren*“ neu hervorgekommen sind, beruht laut VwGH 26.11.2015, Ro 2014/15/0035, auf einem Redaktionsversehen. Neu hervorgekommene Tatsachen sind (wie schon nach der alten Rechtslage) weiterhin dadurch gekennzeichnet, dass sie im Zeitpunkt der Bescheiderlassung „im abgeschlossenen Verfahren“ bereits existierten, aber erst danach hervorgekommen sind.  
 Laut *Fischerlehner*, (Abgabenverfahren [2013] § 303 BAO Anm. 6), käme ansonsten eine Wiederaufnahme auf Grund der neuformulierten Bestimmung nie in Betracht, da Umstände, die im Verfahren bereits hervorkämen, ohnehin zu berücksichtigen gewesen wären. Dies könne nicht dem Willen des Gesetzgebers entsprechen.

§ 304 BAO verweist auf die Verjährung. Seit der Novellierung durch BGBl. I 57/2004 lautet § 209 Abs. 3 Satz 1 BAO: „(3) *Das Recht auf Festsetzung einer Abgabe verjährt spätestens zehn Jahre nach Entstehung des Abgabenanspruches (§ 4).*“ (sogenannte absolute Verjährung)

Es reicht im vorliegenden Fall aufgrund der sehr langen Zeiträume aus, beim Ablauf der Verjährung nur auf die absolute Verjährung abzustellen, denn die in den §§ 207, 208 und 209 Abs. 1 und 2 BAO geregelte Verjährung wird jedenfalls durch die absolute Verjährung begrenzt (VwGH 16.12.2010, 2007/16/0188, Rechtssatz 5). Die anschließend dargestellte Befristung des Rechtes zur Stellung von Wiederaufnahmsanträgen in § 304 BAO aF und nF bezieht sich auf den Eintritt der Verjährung, nicht jedoch auf die in § 209a BAO vorgesehenen Möglichkeiten der Abgabenfestsetzung nach Eintritt der Verjährung (vgl. VwGH 21.12.2016, Ro 2015/13/0005; VwGH 1.6.2017, Ra 2015/15/0031 ).

Als im Jahr 2008 der ggstdl. Wiederaufnahmsantrag gestellt wurde und der angefochtene Bescheid in Sachen Zurückweisung der beantragten Wiederaufnahme erging, lautete § 304 BAO aF:

„§ 304. *Nach Eintritt der Verjährung ist 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*

*eingebraachter Antrag gemäß § 303 Abs. 1 zugrunde liegt.“*

Die Frist gemäß § 304 lit. a BAO aF war nicht nur durch eine siebenjährige (ggfs. durch nach außen erkennbare Amtshandlungen gemäß § 209 Abs. 1 BAO verlängerte) Verjährungsfrist bestimmt, sondern jedenfalls durch die sogenannte absolute Verjährungsfrist des § 209 Abs. 3 BAO begrenzt (*Ritz*, BAO<sup>4</sup> [2011] § 304 Tz 5; VwGH 16.12.2010, 2007/16/0188, Rechtssatz 5), was im vorliegenden Fall bedeutet, dass die Frist des § 304 lit. a BAO aF spätestens zehn Jahre nach Entstehen des Abgabensanspruches für die Einkommensteuer 1989 abgelaufen ist, d.h. hier spätestens mit dem Ende des Jahres 1999 abgelaufen ist.

Ob die Rechtskraft des maßgebenden Bescheides im Sinne des Vorbringens des Bf. im Jahr 1997 oder im Sinne der belangten Behörde im Jahr 1998 eingetreten ist, kann hier dahingestellt bleiben: Die Frist gemäß § 304 lit. b BAO aF endete spätestens im Jahr 2003. Der gegenständliche Wiederaufnahmsantrag aus 2008 wurde daher verspätet gestellt.

Nunmehr lautet § 304 BAO nF:

*„§ 304. Nach Eintritt der Verjährung ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens nur zulässig, wenn der Wiederaufnahmsantrag vor Eintritt der Verjährung eingebracht ist.“*

Die Verjährung der Einkommensteuer für das Jahr 1989 ist auch nach der nunmehrigen Rechtslage im vorliegenden Fall weiterhin gemäß § 209 Abs. 3 BAO spätestens mit Ablauf des Jahres 1999 eingetreten.

Der Entfall der zweiten Möglichkeit, einen Wiederaufnahmsantrag rechtzeitig zu stellen, und zwar gemäß § 304 lit. b BAO aF, hätte für den Bf. einen Rechtsnachteil bedeutet, wenn sein Antrag nach der alten Rechtslage rechtzeitig und nach der neuen Rechtslage verspätet gewesen wäre. Jedoch war der im Jahr 2008 gestellte Wiederaufnahmsantrag des Bf. schon nach der alten Rechtslage verspätet. Um eine verfassungswidrige Verschlechterung der Rechtsposition durch die Vorverlegung des Endes der Antragsfrist von 2003 auf 1999 infolge der Gesetzesänderung während der langen Erledigungsdauer des ggstdl. Rechtsmittels zu vermeiden, ist § 304 BAO aF anzuwenden. Schon deshalb (und auch wegen der anderen Gründe für die Nichtbewilligung der Wiederaufnahme) ist § 304 BAO nF, gegen welchen der VfGH verfassungsrechtliche Bedenken hegt (vgl. Beschluss des VfGH 28.6.2017, E 250/2017-17 zur Prüfung der Verfassungsmäßigkeit des § 304 BAO idF BGBl. I Nr. 14/2013 von Amts wegen) hier nicht präjudiziell.

Als im Jahr 2008 der ggstdl. Wiederaufnahmsantrag gestellt wurde und der angefochtene Bescheid in Sachen beantragter Wiederaufnahme erging, lautete § 305 BAO aF:

*„§ 305. (1) Die Entscheidung über die Wiederaufnahme des Verfahrens steht der Abgabenbehörde zu, die den Bescheid in erster Instanz erlassen hat. Ist im abgeschlossenen Verfahren die Zuständigkeit gemäß § 311 Abs. 4 auf die Abgabenbehörde zweiter Instanz übergegangen, so steht die Entscheidung über die Wiederaufnahme des Verfahrens der Abgabenbehörde erster Instanz zu.*

*(2) Wenn die örtliche Zuständigkeit zur Abgabenerhebung auf eine andere Abgabenbehörde übergegangen ist, steht die Entscheidung über die Wiederaufnahme der zuletzt örtlich zuständig gewordenen Abgabenbehörde zu.“*

Nunmehr lautet § 305 BAO nF:

*„§ 305. Die Entscheidung über die Wiederaufnahme steht der Abgabenbehörde zu, die für die Erlassung des nach § 307 Abs. 1 aufzuhebenden Bescheides zuständig war oder vor Übergang der Zuständigkeit als Folge einer Bescheidbeschwerde oder einer Säumnisbeschwerde (§ 284 Abs. 3) zuständig gewesen wäre. Ist die diesbezügliche Zuständigkeit auf eine andere Abgabenbehörde übergegangen, so steht die Entscheidung der zuletzt zuständig gewordenen Abgabenbehörde zu.“*

Aus der Neuformulierung des § 305 BAO ist keine Auswirkung auf den anhängigen Fall zu erkennen. Sowohl die alte Fassung als auch die neue Fassung erwähnen es zwar nicht; aber es ist selbstverständlich, dass über die Beschwerde (früher: Berufung) sowie über die Angelegenheit, über welche der angefochtene Bescheid abgesprochen hat, d.h. ob die beantragte Wiederaufnahme zu bewilligen ist oder nicht, im Rechtsmittelverfahren das BFG (früher: UFS) entscheidet.

Als der ggstdl. Wiederaufnahmsantrag gestellt wurde und als der angefochtene Zurückweisungsbescheid in Sachen beantragter Wiederaufnahme erging, lautete § 306 BAO:

*„§ 306. Zwecks Beurteilung der Frage, ob das Verfahren wiederaufzunehmen ist, sind frühere Ermittlungen und Beweisaufnahmen, die durch die Wiederaufnahmsgründe nicht betroffen werden, keinesfalls zu wiederholen.“*

Die ersatzlose Aufhebung des § 306 BAO durch das FVwGG wird in den Erläuterungen der diesbezüglichen Regierungsvorlage 2007BlgNR XXIV.GP wie folgt begründet: *„Der Wegfall des § 306 BAO erfolgt, weil dieser Bestimmung keine normative Bedeutung zukommt.“*

Für den vorliegenden Fall ist keine Relevanz des früheren § 306 BAO und damit auch keine Relevanz seiner Aufhebung zu erkennen.

Als der ggstdl. Wiederaufnahmsantrag gestellt wurde und als der angefochtene Bescheid in Sachen beantragter Wiederaufnahme erging, lautete § 307 BAO idF vor BGBl. I 20/2009:

*„§ 307. (1) Mit dem die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheid ist unter gleichzeitiger Aufhebung des früheren Bescheides die das wiederaufgenommene Verfahren abschließende Sachentscheidung zu verbinden.*

(2) [Anm.: aufgehoben durch BGBl. I Nr. 97/2002]

*(3) Durch die Aufhebung des die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheides tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat.“*

Nunmehr lautet § 307 BAO idF BGBl. I 20/2009:

*„§ 307. (1) Mit dem die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheid ist unter gleichzeitiger Aufhebung des früheren Bescheides die das wiederaufgenommene Verfahren abschließende Sachentscheidung zu verbinden. Dies gilt nur, wenn dieselbe Abgabenbehörde zur Erlassung beider Bescheide zuständig ist.*

[Anm.: Abs. 2 aufgehoben durch BGBl. I Nr. 97/2002]

*(3) Durch die Aufhebung des die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheides tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat.“*

Diese während der Anhängigkeit des ggstdl. Rechtsmittelverfahrens erfolgte Novellierung – indem durch BGBl. I 20/2009 folgender Satz an § 307 Abs. 1 BAO angefügt wurde: *„Dies gilt nur, wenn dieselbe Abgabenbehörde zur Erlassung beider Bescheide zuständig ist“* – hat auf die Entscheidung, ob die beantragte Wiederaufnahme zu bewilligen ist oder nicht, keine Auswirkung. Dass im Falle der Bewilligung der Wiederaufnahme nunmehr klargestellt ist, dass das Finanzamt und nicht UFS bzw. BFG den neuen Sachbescheid zu erlassen haben, hat für die vorgelagerte Streitfrage der Bewilligung der beantragten Wiederaufnahme keine Bedeutung.

Unabhängig von der Novellierung der § 303 ff. BAO war und ist es ein Grundkonzept der in der BAO geregelten Wiederaufnahme, dass es sich beim wiederaufzunehmenden Verfahren um das materielle (Abgaben)Verfahren handelt, welches der zuletzt in der Angelegenheit ergangene Bescheid abgeschlossen hat. Dieses Grundkonzept leuchtet im Gesetzeswortlaut etwa aus § 305 Abs. 2 BAO (*„Zuständigkeit zur Abgabenerhebung“*) und § 307 Abs. 1 BAO (*„Sachentscheidung“*) hervor. Dieses Grundkonzept ist so selbstverständlich, dass in den Kommentaren zur BAO gar keine diesbezüglichen, ausdrücklichen Ausführungen ersichtlich sind. Erfahrungsgemäß geht auch die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes von diesem Grundkonzept aus, ohne es ausdrücklich zu erwähnen.

Bezogen auf die gegenständliche Abgabe *Einkommensteuer für das Jahr 1989* bedeutet dieses Grundkonzept, dass gemäß §§ 303 ff. BAO (aF und nF)

- nur beantragt werden kann, das Einkommensteuerverfahren für das Jahr 1989 wiederaufzunehmen, wohingegen nicht beantragt werden kann, speziell das zur Erlassung eines bestimmten Bescheides iSd § 295 Abs. 1 BAO geführt habende Verfahren wiederaufzunehmen;
- nur darüber entschieden werden kann, ob die Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens für das Jahr 1989 bewilligt bzw. verfügt wird.

Soweit der Wiederaufnahmsantrag vom Juli 2008 auf die Wiederaufnahme speziell des Verfahrens betreffend den „gem. § 295 abgeänderte[n] Einkommensteuerbescheid 1989 ausgestellt am 15.12.1997“ abzielt, ist er also unzulässig.

Soweit der Wiederaufnahmsantrag vom Juli 2008 aber auf die Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens für das Jahr 1989 abzielt, kann er weiter untersucht werden:

Die im Wiederaufnahmsantrag vom Juli 2008 als Wiederaufnahmsgrund und als neu hervorgekommene Tatsache geltend gemachte „Qualifizierung des Grundlagenbescheides als Nichtbescheid“ ist iSd § 303 BAO keine „Tatsache“, sondern das Ergebnis einer rechtlichen Würdigung. Denn nach der Rsp des VwGH (vgl. Zitate bei Ritz, BAO<sup>6</sup>, § 303, Tz 21 und 23) wird unterschieden zwischen

- einerseits den Tatsachen: dies sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände (Sachverhaltselemente);
- andererseits der Sphäre der rechtlichen Beurteilung: Neue Erkenntnisse in Bezug auf die rechtliche Würdigung, Änderungen der Verwaltungspraxis und der Rechtsprechung, das Hervorkommen von Rechtsirrtümern, behördliche und gerichtliche Entscheidungen sind allesamt keine Tatsachen iSd § 303 BAO.

Das Bundesfinanzgericht ist nicht an das seitens des Bf. vorgebrachte Schreiben des BMF vom 28.10.2005 gebunden (wie auch schon der UFS nicht gebunden war) und kann dessen Inhalt hier nicht zustimmen.

Weiters ist der im Juli 2008 eingebrachte Wiederaufnahmsantrag verspätet:

Da der Fristablauf zum (theoretischen) Nachteil des Bf. durch § 304 BAO nF noch früher eingetreten wäre, wie bereits dargestellt, wird zur Vermeidung einer verfassungswidrigen Verschlechterung der Rechtsposition des Bf. infolge der Gesetzesänderung während der langen Erledigungsdauer des gegenständlichen Rechtsmittels auf die alte Fassung abgestellt.

Die Frist gemäß § 304 lit. a BAO aF war nicht nur durch eine siebenjährige (ggfs. durch nach außen erkennbare Amtshandlungen gemäß § 209 Abs. 1 BAO verlängerte) Verjährungsfrist bestimmt, sondern jedenfalls durch die sogenannte absolute Verjährungsfrist des § 209 Abs. 3 BAO begrenzt (Ritz, BAO<sup>4</sup> [2011] § 304 Tz 5; VwGH 16.12.2010, 2007/16/0188, Rechtssatz 5), was im vorliegenden Fall bedeutet, dass die Frist des § 304 lit. a BAO aF spätestens zehn Jahre nach Entstehen des Abgabenspruches für die Einkommensteuer 1989 abgelaufen ist, d.h. hier spätestens mit dem Ende des Jahres 1999 abgelaufen ist.

Ob die Rechtskraft des maßgebenden Bescheides betr. Einkommensteuer 1989 im Sinne des Vorbringens des Bf. im Jahr 1997 oder im Sinne der belangten Behörde im Jahr 1998 eingetreten ist, kann hier dahingestellt bleiben: Die Frist gemäß § 304 lit. b BAO aF endete spätestens im Jahr 2003. Der gegenständliche Wiederaufnahmsantrag ist im Jahr 2008 jedenfalls nach Fristablauf gestellt worden.

Somit war der Wiederaufnahmsantrag zurückzuweisen, wie es mit dem angefochtenen Bescheid vom 5. Dezember 2008 geschehen ist. An der Konsequenz, dass dem Wiederaufnahmsantrag nicht zu entsprechen ist, würde auch nichts ändern, wenn es gelänge, den geltend gemachten Wiederaufnahmsgrund derart umzuinterpretieren, dass ein geeigneter Wiederaufnahmsgrund vorläge, zumal es im vorliegenden Fall jedenfalls an der Entscheidungswesentlichkeit/Erheblichkeit jedweden Wiederaufnahmsgrundes fehlt:

- Vor dem Ergehen des Bescheides des UFS vom Dezember 2013, mit welchem erstmals eine wirksame Einkünftefeststellung hinsichtlich der (ehemaligen) Mitunternehmerschaft für 1989 erfolgt ist, gab es keine diesbezügliche wirksame Einkünftefeststellung für 1989.
- Rechtssatz 3 zu VwGH 24.10.2013, 2010/15/0090: *„Es entspricht der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, dass abgeleitete Bescheide vor Erlassung des jeweiligen Grundlagenbescheides ergehen dürfen (vgl. das hg. Erkenntnis vom 28. Mai 1998, 96/15/0083).“*
- Im ersten und in den gemäß § 295 Abs. 1 BAO an den Bf. ergangenen Einkommensteuerbescheiden für 1989, also insbesondere in den Bescheiden vom 5.3.1997, vom 15.12.1997 und vom 23.9.1998 war somit der Einkünfteanteil aus der Beteiligung des Bf. an der (ehemaligen) Mitunternehmerschaft 1989 im Rahmen der Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu berücksichtigen. Mangels Bindung an einen damals wirksamen Grundlagenbescheid (Einkünftefeststellungsbescheid) war der Einkünfteanteil in der materiell richtigen Höhe zu berücksichtigen. Durch das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 20. Oktober 2016 ist klargestellt, dass die materiell richtige Höhe des zu berücksichtigenden Einkünfteanteiles -51.353 öS beträgt. Genau in dieser Höhe ist der Einkünfteanteil durch die Anpassung an den nichtigen Grundlagen„bescheid“ vom 10.2.1997, welche mit dem Einkommensteuerbescheid 1989 vom 15.12.1997 erfolgt ist, berücksichtigt worden.
- Seit dem Ergehen des Erkenntnisses des BFG vom 14.2.2017, GZ. RS/7100135/2016 besteht Bindung an die damit vorgenommene Einkünftefeststellung, welche dem Bf. einen Anteil iHv -3.731,97 € zuweist, und dieser Betrag entspricht umgerechnet (multipliziert mit 13,7603) dem in der wirksamen Einkommensteuerveranlagung des Bf. für 1989 berücksichtigten materiell richtigen Betrag von -51.353 öS.

Die beantragte Verfahrenswiederaufnahme kann also aus mehreren Gründen nicht bewilligt werden. Mangels Vorliegens der Grundvoraussetzungen für eine Bewilligung der Verfahrenswiederaufnahme gelangt man gar nicht bis zur Ermessensübung, welche hier somit nicht vorzunehmen ist. Die als Beschwerde zu erledigende Berufung gegen den angefochtenen Bescheid vom 16. September 2008 ist daher abzuweisen.

### **Zur (Un)Zulässigkeit einer ordentlichen Revision**

Die mit dem vorliegenden Erkenntnis des BFG bestätigte Nichtbewilligung der Verfahrenswiederaufnahme steht im Einklang mit der reichhaltig zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Die ordentliche Revision ist daher nicht zulässig.

Wien, am 20. Dezember 2017