



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des H.W., vom 22. März 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz vom 27. Februar 2009 betreffend Zurückweisung des Antrages auf Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 1 BAO hinsichtlich Einkommensteuer für 1989 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

### Entscheidungsgründe

#### Sachverhalt

Mit Schreiben vom 30.07.2008 an das Finanzamt stellte der Berufungswerber (im Folgenden kurz: Bw.) einen Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO betreffend den "*gemäß § 295 BAO abgeänderten Einkommensteuerbescheid für 1989 ausgestellt am 30.04.1997*". Begründend führte er in diesem Schriftsatz im Wesentlichen aus:

Wiederaufnahmegrund

Mit Bescheid vom 7.05.2008 sei festgestellt worden, dass der dem Einkommensteuerbescheid für 1989 zu Grunde liegender Feststellungsbescheid vom 10.02.1997 mangels gültigem Bescheidadressaten der Bescheidcharakter fehle und dieser somit keine normative Kraft entfalten könne. Es handle sich um einen Nichtbescheid (VwGH vom 29.9.1997, 93/17/0042).

Die Qualifizierung dieses Grundlagenbescheides als Nichtbescheid stelle eine neu hervorgekommene Tatsache im Sinne des § 303 Abs. 1 lit. b BAO dar und sei als tauglicher Wiederaufnahmegrund zu qualifizieren. Wenn selbst der Bescheid erlassenden Behörde die

Tatsache nicht bekannt gewesen sei, dass der Grundlagenbescheid nicht über Bescheidcharakter verfügt habe, so könne diese Tatsache im Verhältnis zum Rechtsunterworfenen nur als "neu hervorgekommen" gelten. Den Wiederaufnahmewerber treffe auch kein grobes Verschulden an der Nichtgeltendmachung dieses Umstandes.

Die beschriebene Rechtsansicht werde auch durch eine Erledigung des Bundesministeriums für Finanzen vom 28.10.2005 geteilt, welche in Kopie beiliege. Die Wiederaufnahme des rechtskräftig abgeschlossenen Verfahrens führe auch zu einem abgeänderten Einkommensteuerbescheid für 1989.

Sachverhalt:

Mit Grundlagenbescheid für 1989 vom 24.05.1991 seien seine anteiligen Einkünfte aus Gewerbebetrieb einheitlich festgestellt und zugewiesen worden.

In den Jahren 1993 bis 1996 habe eine den Zeitraum 1989 bis 1991 betreffende Betriebsprüfung stattgefunden. Das Finanzamt habe in deren Folge am 10.02.1997 einen neuen Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO an die Firma K.&Mitges. (im Folgenden kurz als K. & Mitges. bezeichnet) für das Jahr 1989 erlassen und dabei abweichende Feststellungen gegenüber dem Grundlagenbescheid vom 24.05.1991 getroffen.

Die gegen diesen Bescheid rechtzeitig erhobene Berufung sei mit Berufungsentscheid vom 28.10.2002 abgewiesen der Grundlagenbescheid vom 10.02.1997 somit bestätigt worden.

Gegen diese Erledigung der Abgabenbehörde zweiter Instanz sei eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof eingebracht worden, der VwGH habe mit Beschluss vom 27.02.2008 diese Beschwerde gegen den Bescheid vom 28.10.2002 zurückgewiesen.

In weiterer Folge habe die Finanzverwaltung mit Bescheid vom 7.05.2008 einen Zurückweisungsbescheid erlassen, in welchem der Grundlagenbescheid für 1989 vom 10.02.1997 mangels gültigem Bescheidaddressaten zu einem Nichtbescheid erklärt worden sei.

Aufgrund des eben erwähnten Nichtbescheides sei sein ursprünglicher Einkommensteuerbescheid für 1989 gemäß § 295 BAO durch den nunmehr vorliegenden Einkommensteuerbescheid 1989 ersetzt worden. Aus der Nichtanerkennung der Ergebniszuteilung für 1989 aus der atypisch stillen Beteiligung auf Ebene des abgeleiteten Bescheides sei eine Einkommensteuernachzahlung resultiert.

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

Rechtliche Beurteilung:

Die Abänderung eines abgeleiteten Bescheides nach § 295 BAO sei nur dann zulässig, wenn der betreffende Bescheid von einem Grundlagenbescheid abzuleiten sei. Unbestritten sei, dass der Grundlagenbescheid vom 10.02.1997 ebenso wie der Bescheid vom 28.10.2002

(Berufungsentscheidung) für das Streitjahr 1989 ins Leere gegangen sei. Damit habe jedoch auch der Abänderung ein tauglicher Feststellungsbescheid gefehlt. Der abgeleitete Einkommensteuerbescheid vom 30.04.1997 sei daher rechtswidrig erlassen worden und auch ein nachträglich rechtswirksam erlassener Grundlagenbescheid könne diesen Mangel nicht heilen (Hinweis auf VwGH 93/14/0203), sodass dem Wiederaufnahmeantrag stattzugeben sei. Es müsse der Rechtszustand hergestellt werden, der ohne Abänderung gemäß § 295 BAO vorgelegen sei und somit sei ein Einkommensteuerbescheid in der Fassung des ursprünglichen Einkommensteuerbescheides vom 20.09.1994 zu erlassen.

Diese neue Erlassung sei auch dann zwingend, wenn zu diesem Zeitpunkt bereits ein rechtswirksam erlassener Grundlagenbescheid vorliege, der dem abgeänderten Einkommensteuerbescheid vom 30.04.1997 entspreche. Der neue Grundlagenbescheid berechtige nämlich nur zur Abänderung des aufgrund der Wiederaufnahme neu erlassenen Bescheides.

Die beantragte Wiederaufnahme ermögliche es, diese rechtswidrige Abänderung gemäß § 295 BAO zu korrigieren.

#### Verjährung:

Abgeleitete Abgabenbescheide würden im Gegensatz zu Feststellungsbescheiden der Verjährung unterliegen, weshalb dem Rechtsunterworfenen grundsätzlich ein Rechtsverlust drohe (Hinweis auf Ritz, Kommentar zur BAO, dritte Auflage, S. 608; BMF, SWK 2004, S. 878). Die beantragte Wiederaufnahme ermögliche es dem Steuerpflichtigen, seine Ansprüche innerhalb der Verjährung geltend zu machen.

Mit Bescheid vom 27.02.2009 wies das Finanzamt den gegenständlichen Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens zurück und begründete dies im Wesentlichen wie folgt:  
Die zu Grunde liegenden Abgabenansprüche für 1989 seien absolut verjährt.

Nach § 304 lit. b BAO sei nach Eintritt der Verjährung eine Wiederaufnahme des Verfahrens ausgeschlossen, 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 zu Grunde liegt.

Der abschließende Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1989 sei am 3.06.1998 (Anmerkung der Berufungsbehörde: laut Abgabeninformationssystem richtig am 30.04.1997) ergangen.

Innerhalb von fünf Jahren nach Rechtskraft dieses Bescheides sei ein Wiederaufnahmeantrag nicht eingebracht worden, sodass der nunmehr am 31.07.2008 eingebrachte Antrag als verspätet zurückgewiesen werden müsse.

Gegen den Zurückweisungsbescheid vom 27.02.2009 erhob der Bw. rechtzeitig Berufung und führte zur Begründung im Wesentlichen aus:

Der Wiederaufnahmeantrag sei vom Finanzamt mit der Begründung als nicht fristgerecht

zurückgewiesen worden, dass bereits der Verwaltungsgerichtshof mit Beschluss vom 27.02.2008 dem Grundlagenbescheid für 1989 vom 10.02.1997 jeglichen Bescheidcharakter abgesprochen habe. Im genannten VwGH-Erkenntnis werde jedoch nur dem Bescheid der Berufungsbehörde (der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland) vom 28.10.2002 der Bescheidcharakter abgesprochen. Die Frage, ob bereits der erstinstanzliche Bescheid vom 10.02.1997 ein "Nullbescheid" sei, lasse der VwGH in diesem Beschluss hingegen ausdrücklich offen.

Das Höchstgericht habe bei dieser Sachverhaltskonstellation auch gar nicht über die Bescheidqualität des erstinstanzlichen Bescheides absprechen können, weil nicht dieser, sondern die Berufungsentscheidung der Finanzlandesdirektion vom 28.10.2002 vor dem VwGH angefochten worden sei. Hätte bereits der VwGH über die Bescheidqualität der erstinstanzlichen Bescheide vom 10.02.1997 abgesprochen, so hätte es auch keines Zurückweisungsbescheides des Finanzamtes Wien 6/7/15 vom 7.05.2008 mehr bedurft. Erst mit diesem Bescheid sei behördlich die Nichtigkeit der Bescheide vom 10.02.1997 festgestellt worden, weshalb auch erst fruestens ab diesem Zeitpunkt die Frist für die Einbringung des Wiederaufnahmeantrages zu laufen beginne.

Im Sinne des erforderlichen Rechtsschutzes könne eine verfassungskonforme Interpretation der strittigen Verfahrensfristregelung nur dazu führen, dass die Frist für einen mit Neuerungen betreffend den Grundlagenbescheid begründeten Wiederaufnahmeantrag nicht früher zu laufen beginnen könne, als das zuständige Finanzamt von der Unwirksamkeit des Feststellungsverfahrens verständigt werde. Sie könne insbesondere auch nicht vor dem Zeitpunkt zu laufen beginnen, zu welchem dem Abgabepflichtigen verlässlich bekannt werde, dass das zuständige Finanzamt darauf nicht mit einer amtswegigen Erlassung eines abgeleiteten Bescheides reagiere.

Fakt sei, dass sein Einkommensteuerbescheid in rechtswidriger Weise auf Grund eines Nichtbescheides geändert worden sei und diese Rechtswidrigkeit auch nicht durch eine etwaige nachträgliche Erlassung eines gleichlautenden Feststellungsbescheides saniert werden könne (Hinweis auf VwGH vom 24.11.1980, 93/14/0203). Damit seien die Voraussetzungen für eine amtswegige Wiederaufnahme ebenso gegeben, wie die Voraussetzungen des § 295 BAO. Offensichtlich erfolge die gebotene amtswegige Änderung des gegenständlichen Einkommensteuerbescheides nur deswegen nicht, weil sie sich zu seinen Gunsten auswirken würde.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

#### A) Sachverhalt und Beweiswürdigung

Die Entscheidung basiert auf dem nachstehend dargestellten Sachverhalt, der sich aus dem Inhalt des Aktes des Finanzamtes sowie des Unabhängigen Finanzsenats ergibt:

Der Bw. beantragte die Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens für das Jahr 1989.

Der letzte Bescheid, der über diese Abgabe absprach, erging am 30.04.1997

Wiederaufnahmegrund:

Der einzige vorgebrachte Wiederaufnahmegrund liegt in der Feststellung des Finanzamtes Wien 6/7/15, das mit Bescheid vom 7.05.2008 aussprach, dass der Bescheid bezüglich der Feststellung der Einkünfte gem. § 188 BAO für 1989 vom 10.02.1997 der K. & Mitges. (St.Nr. 111/9999) mangels gültigem Bescheidaddressaten der Bescheidcharakter fehlt und dieser somit keine normative Kraft entfalten konnte. Dieser Ausspruch des Finanzamtes wurde nicht näher begründet.

Nach Ansicht des Bw. stellt diese Qualifizierung des Grundlagenbescheides als Nichtbescheid eine neu hervorgekommene Tatsache im Sinne des § 303 Abs. 1 lit. b BAO dar und ist als tauglicher Wiederaufnahmegrund zu qualifizieren.

Dieser Bescheid erging - wie vom Bw. selbst dargestellt - offenbar als Reaktion auf den Beschluss des VwGH vom 27.02.2008, 2002/13/0225. Mit diesem sprach das Höchstgericht aus, die Berufungsentscheidung sei kein Bescheid gewesen, weil sie unter anderem an nicht mehr existierende Personen gerichtet war.

Die vom Bw. selbst zitierte Beschwerde (VwGH Zl. 2002/13/0225) wurde von insgesamt 976 Beschwerdeführern eingebracht. Der Bw. scheint darin als Beschwerdeführer Nr. 941 auf. Dieses Schriftstück wurde am 12.12.2002 beim Verwaltungsgerichtshof eingebracht. Auf den Seiten 26 bis 30 dieses Schriftstückes wird ausführlich dargestellt, dass unter anderem der Feststellungsbescheid für 1989 vom 10.02.1997 falsch adressiert gewesen sei. So weist etwa der zusammenfassende Punkt 1.4.1 unter der Überschrift "Nicht-Bescheide 1997" die folgende Textierung auf:

*"Wie oben nachgewiesen, sind die Feststellungsbescheide [...], die infolge der Betriebsprüfung [...] erlassen wurden, nicht rechtswirksam ergangen, da die Voraussetzungen [...] hinsichtlich der korrekten Benennung des Bescheidaddressaten nicht erfüllt sind."*

Damit bestehen keine Zweifel daran, dass das Finanzamt mit der nunmehrigen Zurückweisung vom 7.05.2008 nur einen Mangel bestätigte, der dem Bw. selbst (bzw. dessen steuerlichen Vertreter) schon spätestens im Dezember 2002 bekannt und bewusst gewesen ist.

In der Zwischenzeit erging ein weiterer mit 3.12.2008 datierter Bescheid, in dem der Ausspruch des am 7.05.2008 erlassenen Schriftstückes wiederholt wurde, dass es sich beim Bescheid bezüglich der Feststellung der Einkünfte gem. § 188 BAO für 1989 vom 10.02.1997 um einen "Nichtbescheid" gehandelt habe. Dieser neuerliche Ausspruch wurde zusätzlich mit dem Hinweis auf die Zustellfiktion des § 101 Abs. 4 BAO versehen, der im ersten Bescheid nicht enthalten war.

## B) Rechtsgrundlagen und rechtliche Würdigung

## 1. Rechtzeitigkeit im Hinblick auf die Antragsfrist des § 303 Abs. 2 BAO

Der Antrag auf Wiederaufnahme ist binnen einer Frist von drei Monaten von dem Zeitpunkt an, in dem der Antragsteller nachweislich von dem Wiederaufnahmegrund Kenntnis erlangt hat, einzubringen (§ 303 Abs. 2 BAO).

Diese Frist beginnt mit Kenntnis des Wiederaufnahmegrundes und nicht erst mit dessen Beweisbarkeit zu laufen. Sie ist nicht verlängerbar (Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 303 Tz 27f unter Verweis auf VwGH 3.10.1984, 83/13/0067). Der Bw. hat sich dabei auch die Kenntnis seines Vertreters zurechnen zu lassen. Er hat gegenüber der Abgabenbehörde nämlich nicht nur seine eigenen Handlungen und Unterlassungen, sondern auch die derjenigen Personen zu vertreten, deren er sich zur Erfüllung seiner steuerlichen Pflichten bedient (vgl. VwGH 12.8.1994, 91/14/0018). Ein Antrag auf Wiederaufnahme ist bei Nichteinhaltung der Frist des § 303 Abs. 2 BAO zurückzuweisen (VwGH 22.2.1994, 91/14/0069).

Im Wiederaufnahmeantrag beruft sich der Berufungswerber ausdrücklich darauf, die Qualifizierung des Grundlagenbescheides als Nichtbescheid sei eine neu hervorgekommene Tatsache.

Dazu judiziert der VwGH in ständiger Rechtssprechung (vgl. etwa VwGH 26.4.1994, 91/14/0129), dass Tatsachen im Sinn des § 303 Abs. 1 lit. b BAO ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände sind. Das sind Elemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis geführt hätten, wie etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen und Eigenschaften. Neue Erkenntnisse in Bezug auf die rechtliche Beurteilung solcher Sachverhaltselemente - gleichgültig, ob diese späteren rechtlichen Erkenntnisse durch die Änderung der Verwaltungspraxis oder der Rechtsprechung oder nach vorhergehender Fehlbeurteilung oder Unkenntnis der Gesetzeslage eigenständig gewonnen werden - sind danach keine neuen Tatsachen. Nur neu hervorgekommene Tatsachen oder Beweismittel, das sind solche, die schon vor Erlassung des das wieder aufzunehmende Verfahren abschließenden Bescheides bestanden haben, aber erst nach diesem Zeitpunkt bekannt wurden (*nova reperta*), kommen als tauglicher Wiederaufnahmegrund im Sinne des Neuerungstatbestandes in Betracht. Erst nach Erlassung des das wieder aufzunehmende Verfahren abschließenden Bescheides entstandene Tatsachen oder Beweismittel (*nova producta*) sind keine Wiederaufnahmegründe.

Die Entscheidung eines Gerichtes oder einer Verwaltungsbehörde in einer bestimmten Rechtssache stellt weder eine neue Tatsache (vgl. VwGH 17.9.1990, 90/15/0118 mwN), noch ein (neu hervorgekommenes) Beweismittel im Sinn des § 303 Abs. 1 lit. b BAO dar, sondern basiert vielmehr selbst auf Tatsachen bzw. Beweismitteln.

Damit kann zusammenfassend festgestellt werden, dass im Rahmen des Neuerungstatbestandes nicht - wie vom Berufungswerber ins Treffen geführt - die Entscheidung über die

Zurückweisung der Berufung vom 7.05.2008, sondern ausschließlich die Tatsachen und Beweismittel zu beurteilen sind, die zu dieser Entscheidung geführt haben (vgl. UFS 21.5.2008, RV/1339-L/07). Die Entscheidung selbst kann schon deshalb nicht herangezogen werden, da es sich bei ihr um ein nach Erlassung des letztgültigen Einkommensteuerbescheides neu entstandenes Faktum (novum productum) handelt.

Die Tatsache sowie die Gründe der Falschadressierung des Feststellungsbescheides vom 10.02.1997 wurden vom Bw. selbst am 12.12.2002 als Mitbeschwerdeführer (Nr. 941. in der der Beschwerde beigelegten Liste der Beschwerdeführer) in einer VwGH-Beschwerde vorgebracht. Diese Tatsache und die entsprechenden Beweismittel waren dem Bw. bzw. dessen Vertreter damit spätestens an diesem Tag bekannt und bewusst.

Der Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens datiert mit 30.07.2008 und wurde damit erst mehr als fünf Jahre nach der nachweislichen Kenntnisserlangung der dafür behaupteten Gründe gestellt, womit dieses Anbringen aus Sicht des Neuerungstatbestandes jedenfalls außerhalb der dreimonatigen Frist und damit verspätet war. Der Wiederaufnahmeantrag wurde vom Finanzamt deshalb (auch) aus diesem Blickwinkel zu Recht zurückgewiesen.

## 2. Rechtzeitigkeit im Hinblick auf die Fristen des § 304 BAO

§ 303 Abs. 1 und 2 BAO lauten:

*(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) ...*

*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 (§ 303 Abs. 1 lit. b BAO).*

*(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 Wiederaufnahmegrund Kenntnis erlangt hat, bei der Abgabenbehörde einzubringen, die im abgeschlossenen Verfahren den Bescheid in erster Instanz erlassen hat.*

Gemäß § 304 der 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 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 eingebrachter Antrag gemäß § 303 Abs. 1 BAO zugrunde liegt.*

## 2.1 Eintritt der Verjährung nach den allgemeinen Regeln (§ 304 lit. a BAO)

Zunächst ist daher zu prüfen, ob die Verjährung hinsichtlich der Einkommensteuer für 1989 nach den allgemeinen Regeln - unter Annahme der Verlängerung der Verjährungsfrist auf sieben Jahre - bereits eingetreten wäre.

Dabei ist zu beachten, dass die absolute Verjährungsfrist auch die Frist des § 304 lit. a BAO begrenzt (vgl. Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 304 Tz 5 unter Hinweis auf Ellinger ua.). Nach § 209 Abs. 3 BAO verjährt das Recht auf Festsetzung einer Abgabe spätestens zehn Jahre nach Entstehung des Abgabenanspruches im Sinne des § 4 BAO (absolute Verjährung).

Der Abgabenanspruch für die veranlagte Einkommensteuer entsteht nach § 4 Abs. 2 lit. a Z 2 BAO mit Ablauf des Kalenderjahres, für das die Veranlagung vorgenommen wird. Damit ist die absolute Verjährung für die Veranlagung zur Einkommensteuer 1989 mit Ablauf des Jahres 1999 und somit jedenfalls vor dem Jahr 2008 eingetreten. Daran ändert auch der Umstand nichts, dass diese Frist erst mit dem Steuerreformgesetz 2005 (BGBl. I 2004/57) von fünfzehn auf zehn Jahre verkürzt wurde, wäre sie doch selbst nach Maßgabe dieser längeren Frist mit Ablauf des Jahres 2004 eingetreten.

Der hier zu beurteilende Wiederaufnahmeantrag vom 30.07.2008 wurde damit nach Eintritt der absoluten Verjährung gestellt, was die Anwendung des § 304 lit. a BAO ausschließt.

## 2.2 Die besondere Fünfjahresfrist (§ 304 lit. b BAO)

Nach § 304 lit. b BAO ist ein Wiederaufnahmeantrag trotz Eintrittes der absoluten Verjährung zulässig, wenn er innerhalb von fünf Jahren nach Eintritt der Rechtskraft des das Verfahren abschließenden Bescheides eingebracht wird. Unter Rechtskraft ist dabei die formelle Rechtskraft zu verstehen (Ritz, ÖStZ 1995, 120; Ellinger ua, BAO<sup>3</sup>, § 304 Anm. 5).

Im gegenständlichen Fall ist es unbestritten, dass die formelle Rechtskraft des Einkommensteuerbescheides für 1989 vom 30.04.1997 bereits in diesem Jahr eingetreten und dass damit auch die besagte Fünfjahresfrist spätestens 2002 abgelaufen war.

Damit ist der Wiederaufnahmeantrag auch unter diesem Aspekt nicht mehr zulässig.

## 3. Wirkungsweise des § 209a BAO

Zu prüfen ist auch, ob Verjährung allenfalls aufgrund des § 209a Abs. 2 BAO nicht eingetreten sein könnte, weil der Einkommensteuerbescheid 1989 von der Erledigung eines Antrages auf Erlassung eines entsprechenden Grundlagenbescheides (Feststellungsberecht im Sinne des § 188 BAO) oder von der Erledigung einer Berufung gegen einen solchen Grundlagenbescheid

abhängig ist. Dazu ist Folgendes auszuführen:

§ 209a BAO lautet:

*(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.*

*(3) Sofern nicht Abs. 1 oder 2 anzuwenden ist, darf in einem an die Stelle eines früheren Bescheides tretenden Abgabenbescheid, soweit für einen Teil der festzusetzenden Abgabe bereits Verjährung eingetreten ist, vom früheren Bescheid nicht abgewichen werden.*

Es ist unbestritten, dass das Grundlagenverfahren über die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte Auswirkungen auf das Einkommensteuerverfahren für 1989 haben kann. Trotzdem führt das nicht dazu, dass die Einkommensteuer für 1989 nicht der Verjährung unterliegen würde, nur weil in Bezug auf die Feststellung der Einkünfte Verfahren offen sind.

Schon aus dem Gesetzeswortlaut des § 209a BAO ergibt sich eindeutig, dass der Gesetzgeber mit dieser gesetzlichen Regelung nicht in die Verjährungs- oder Wiederaufnahmestimmungen eingreifen wollte. Er wollte nur erlauben, dass eine Abgabenfestsetzung in bestimmten Fällen "trotz des Eintrittes der Verjährung" erfolgen kann.

Dazu zählt etwa der Fall, dass zum Feststellungsverfahren gem. § 188 BAO eine Berufung oder ein entsprechender Antrag anhängig ist, woraus sich die mittelbare Abhängigkeit des Einkommensteuerverfahrens ergibt. Im Falle der späteren Entscheidung über diese Anbringen kann die Einkommensteuerfestsetzung trotz Eintritts der Verjährung bei Vorliegen der anderen Voraussetzungen etwa gem. § 295 BAO angepasst werden (vgl. Ritz, BAO<sup>3</sup>, §209a Tz 6ff; Ellinger ua, BAO<sup>3</sup>, § 209a Anm. 10).

Da – wie oben dargestellt – der strittige Wiederaufnahmeantrag bezüglich des Einkommensteuerverfahrens für 1989 selbst jedenfalls nicht vor dem Eintritt der Verjährung eingebracht wurde, findet § 209a Abs. 2 BAO insofern hier aber keine Anwendung. Die im vom Bw. zitierten Schreiben des Bundesministeriums für Finanzen vom 28.10.2005 vertretene Rechtsansicht, wonach die Wiederaufnahme auch dann zu bewilligen sei, wenn die Bemessungsverjährung der Erlassung eines neuerlichen Änderungsbescheides entgegensteht, wird vom Unabhängigen Finanzsenat deshalb nicht geteilt. Nach § 6 Abs. 1 des Bundesgesetzes über den unabhängigen Finanzsenat (BGBl. I Nr. 97/2002; kurz UFSG) sind die Mitglieder des

unabhängigen Finanzsenates bei Besorgung der ihnen nach den Abgabenvorschriften (§ 3 Abs. 3 BAO) zukommenden Aufgaben weisungsfrei. Aus diesem Grunde hat die Beurteilung der gegenständlichen Rechtsfragen ausschließlich anhand der gesetzlichen Bestimmungen zu erfolgen, die nur die eben dargestellte Auslegung zulassen.

Auch der Einwand, dass auf Grund des Zurückweisungsbescheides vom 7.05.2008 (betreffend die Berufung gegen den Feststellungsbescheid für 1989 vom 10.02.1997) gem. § 295 BAO ein neuer abgeleiteter Bescheid zu ergehen hätte und insofern gem. § 209 BAO keine Verjährung eintreten hätte können, kann der Berufung nicht zum Erfolg verhelfen:

Die Bescheidberichtigungspflicht des Finanzamtes nach § 295 BAO setzt nämlich die Existenz eines rechtlich wirksamen Grundlagenbescheides voraus. Existiert ein solcher nicht, so ist auch eine Berichtigung nach der genannten Gesetzesstelle unzulässig (vgl. VwGH vom 24.11.1998, 93/14/0203). Im Berufungsfall ist unbestritten, dass bislang kein rechtswirksamer Grundlagenbescheid (Einkünftefeststellung gem. § 188 BAO) für 1989 ergangen ist. Wie schon oben dargestellt, erlaubt es die Bestimmung des § 209a BAO nur, trotz Eintrittes der Verjährung eine Abgabenfestsetzung z.B. im Falle des Erlassung, Abänderung oder Aufhebung eines (rechtsgültigen) Grundlagenbescheides durchzuführen. Im Zurückweisungsbescheid vom 7.05.2008 kann keine taugliche Grundlage für eine Bescheidänderung gesehen werden, weil lediglich festgestellt wird, dass dem "Feststellungsbescheid" vom 10.02.1997 (wegen unrichtiger Adressierung) keine Bescheidqualität zukommt, demnach ein so genannter Nichtbescheid vorliegt. Dies stellt jedoch weder die Erlassung eines Grundlagenbescheides dar, noch konnte damit ein Grundlagensbescheid abgeändert oder aufgehoben werden, weil eine solcher (rechtswirksam) niemals existierte.

#### 4) Gebotener Rechtsschutz

Was den Einwand betrifft, dass die Stellung eines Wiederaufnahmeantrages im Berufungsfall aus Rechtsschutzüberlegungen geboten sei, wenn das Finanzamt mit der amtswegigen Erlassung eines abgeleiteten Bescheides säumig sei, so ist dem zum einen entgegen zu halten, dass – wie soeben dargelegt – bislang kein rechtswirksamer Grundlagenbescheid ergangen ist und daher auch keine Säumigkeit des Finanzamtes hinsichtlich seiner Verpflichtung gem. § 295 BAO vorliegen kann.

Zum anderen kann eine allfällige Verpflichtung zur Erlassung eines abgeleiteten Bescheides – sollte diese tatsächlich vorliegen (wovon jedoch, wie ausführlich dargelegt, nach Ansicht der Berufungsbehörde im vorliegenden Fall nicht auszugehen ist) – bei Untätigkeit der Behörde mittels eines Devolutionsantrages gem. § 311 Abs. 2 BAO geltend gemacht werden (vgl. Ellinger u.a., BAO<sup>3</sup>, § 295 Anm. 12, § 311 Anm. 18, sowie Ritz, a.a.O., § 311, Tz 24 f.). Ein aus Gründen des Rechtsschutzes bestehendes, verfassungsrechtlich begründetes Gebot der Erstreckung des Fristenlaufes gem. § 303 Abs. 2 BAO bis zum Zeitpunkt der verlässlichen

Kenntnis des Abgabepflichtigen von Säumigkeit der Behörde (betreffen ihre amtswegige Verpflichtung zur Erlassung eines abgeleiteten Bescheides) ist somit nicht begründbar.

## 5. Ergebnis

Die mit der gegenständlichen Berufung bekämpfte Zurückweisung des Wiederaufnahmeantrages erfolgte deshalb im Ergebnis zu Recht. Der Antrag war unzulässig, weil bei dessen Einbringung sowohl die Dreimonatsfrist des § 303 Abs. 2 BAO, wie auch die Fristen des § 304 BAO bereits abgelaufen waren.

In gleich gelagerten Berufungsfällen hat der Unabhängige Finanzsenat bereits zahlreiche Berufungsentscheidungen getroffen, die ebenfalls zu demselben Ergebnis gelangt sind (sh. z.B. RV/1339-L/07 vom 21.05.2008; RV1381-L/08, vom 27.01.2009; RV/0535-S/08, vom 28.01.2009; RV/0009-L/09, vom 12.02.2009; RV/0404-L/09, vom 3.06.2009 u.a.).

Aus allen diesen Gründen konnte der Berufung kein Erfolg beschieden sein.

Linz, am 8. Oktober 2009