



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 15

GZ. RV/1760-W/09,
miterledigt RV/1688-W/09

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Referenten Erich Radschek über die Berufungen des Bw, vom 31. Oktober 2008 bzw. vom 5. März 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg, vertreten durch Mag. Nathalie Kovacs, vom 14. Oktober 2008 betreffend Zurückweisung eines Antrages auf Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer für 1989 (§ 303 Abs 1 BAO) bzw. vom 9. Februar 2009 betreffend Abweisung eines Antrages auf Erlassung eines Einkommensteuerbescheides für 1989 (§ 295 BAO) entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw) war 1989 an der „XY_u_Mitgesellschaft“ als Mitunternehmer atypisch still beteiligt.

Mit Bescheid gemäß § 188 BAO vom 28.03.1991 waren seine anteiligen Einkünfte aus Gewerbebetrieb für das Jahr 1989 einheitlich festgestellt und ihm zugewiesen worden, ein erster Einkommensteuerbescheid 1989 war auf dieser Grundlage am 12.04.1991 ergangen und in Rechtskraft erwachsen.

Am 10.02.1997 hatte das für die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften der an der Gesellschaft Beteiligten zuständige Finanzamt im Gefolge einer auch das Jahr 1989

umfassenden Betriebsprüfung nach Wiederaufnahme des Verfahrens einen neuen Bescheid gemäß § 188 BAO für 1989 erlassen und darin die anteiligen Einkünfte des Bw abweichend vom Bisherigen festgestellt und zugewiesen. Das für die Erhebung der Einkommensteuer zuständige Finanzamt hatte sodann am 21.11.2000 gegen den Bw einen gemäß § 295 Abs 1 BAO abgeleiteten neuen Einkommensteuerbescheid für 1989 erlassen, der in Rechtskraft erwuchs. Der Feststellungsbescheid vom 10.02.1997 war Gegenstand einer Berufung der Gesellschaft vom 17.04.1997 und einer abweisenden Berufungsentscheidung der Abgabenbehörde zweiter Instanz vom 28.10.2002. Eine dagegen am 12.12.2002 erhobene Beschwerde an den VwGH wurde von diesem mit Beschluss vom 27.02.2008 – dem Bw laut eigenem Vorbringen zugegangen am 13.03.2008 – zurückwies.

Mit Anbringen vom 11. Juli 2008, beim Finanzamt eingelangt am 14. Juli 2008, beantragte der Bw die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO bei der Einkommensteuer für 1989 und führte begründend aus:

Mit Bescheid vom 7. Mai 2008, bei ihm eingelangt am 14. Mai 2008, habe das für die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften der (an der) Gesellschaft (Beteiligten) zuständige Finanzamt die Berufung gegen den Feststellungsbescheid für 1989 mit der Begründung zurückgewiesen, dass dem angefochtenen Bescheid mangels gültigen Bescheidadressaten keine normative Kraft zukomme, es sich dabei um einen Nichtbescheid handle. Diese Qualifizierung stelle eine neu hervorgekommene Tatsache (§ 303 Abs 1 lit b BAO) und einen tauglichen Wiederaufnahmegrund dar. Den Wiederaufnahmewerber treffe an der (früheren) Nichtgeltendmachung dieses Umstandes kein grobes Verschulden, diese Auffassung stehe im Einklang mit einer (dem Antragsschreiben beigefügten) Erledigung des BMF vom 28.10.2005. Die begehrte Wiederaufnahme des rechtskräftig abgeschlossenen Verfahrens betreffend Einkommensteuer 1989 führe zu einem abgeänderten Einkommensteuerbescheid.

Aus der Nichtanerkennung der Ergebniszurückweisung für 1989 auf Ebene des abgeleiteten Einkommensteuerbescheides (vom 21.11.2000) seien Einkommensteuernachzahlungen resultiert. Die Abänderung gemäß § 295 BAO sei jedoch auf Basis eines Nichtbescheides erfolgt und entspreche damit nicht dem Gesetz. Der Bw habe an der begehrten Wiederaufnahme ein rechtliches Interesse, zumal auch ein (allenfalls) nachträglich rechtswirksam erlassener Grundlagenbescheid für 1989 den Mangel des seinerzeit fehlenden Grundlagenbescheides nicht heile (VwGH 93/14/0203). Weil der Rechtszustand herzustellen sei, der ohne Abänderung gemäß § 295 BAO (21.11.2000) vorlag, sei ein Einkommensteuerbescheid in der Fassung des ursprünglichen Steuerbescheides (vom 12.04.1991) zu erlassen. Die Neuerlassung sei auch dann zwingend, wenn zu diesem

Zeitpunkt bereits ein rechtswirksam erlassener Grundlagenbescheid vorliege, der im Ergebnis dem abgeänderten Einkommensteuerbescheid (vom 21.11.2000) entspreche.

Verfahrensrechtlich berechtige nämlich der neue Grundlagenbescheid nur zur Abänderung des auf Grund der Wiederaufnahme neu erlassenen (Steuer-) Bescheides.

Anders als Feststellungsbescheide (§ 188 BAO) unterlägen abgeleitete Abgabenbescheide der Verjährung, und dem Rechtsunterworfenen drohe damit grundsätzlich ein Rechtsverlust (*Ritz*, Kommentar zur BAO³, Seite 608; BMF in: SWK 2004, Seite 878).

Das Finanzamt wies den Antrag mit Bescheid vom 14.10.2008 zurück, wogegen der Bw am 31.10.2008 Berufung erhob. In der Berufung ist zu lesen:

„Mit Bescheid vom 14.10.2008 hat das Finanzamt meinen Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend das Jahr 1989 mit der Begründung zurückgewiesen, dass der Antrag auf Wiederaufnahme nicht rechtzeitig eingebracht wurde, da hinsichtlich des Einkommensteuerbescheides 1989 bereits Verjährung eingetreten ist. Dies ist jedoch unrichtig:

Ich habe mich im Jahr 1989 an der XY_u_Mitgesellschafter atypisch still beteiligt. Hinsichtlich der Einkünfte 1989 wurde am 04.09.1990 eine einheitliche und gesonderte Feststellungserklärung abgegeben.

Mit Bescheid vom 28.03.1991 wurde die Mitunternehmerschaft erklärungskgemäß veranlagt. Im Jahr 1997 wurde das Verfahren hinsichtlich der Einkünfte 1989 wieder aufgenommen und es wurde am 10.02.1997 ein neuer Feststellungsbescheid erlassen. Gegen diesen wurde Berufung erhoben, welche mit Bescheid vom 28.10.2002 von der FLDWNB abgewiesen wurde. Gegen diese Berufungsentscheidung wurde eine Verwaltungsgerichtshof- Beschwerde erhoben und (diese) mit (Beschluss) vom 27.02.2008 zurückgewiesen, da es sich bei der Erledigung der FLDWNB um einen nichtigen Bescheid gehandelt hat. In weiterer Folge wurde auch die Berufung gegen den einheitlichen und gesonderten Feststellungsbescheid 1989 vom 17.04.1997 mit Bescheid vom 07.05.2008 zurückgewiesen, da auch dieser Bescheid nichtig war.

1. Keine Verjährung, da die einheitliche und gesonderte Feststellungserklärung 1989 nie bescheidmäßig erledigt wurde

Grund für die nichtigen Bescheide waren Fehler in der Adressierung, insbesondere wurden in dem einheitlichen und gesonderten Feststellungsbescheid bereits verstorbene Personen angeführt. Diesbezüglich ist zu beachten, dass auch in dem Bescheid vom 28.03.1991 bereits

verstorbene Personen angeführt sind, so zum Beispiel (*hier werden mehrere ehemalige atypisch still Beteiligte mit Namen, Adresse und Todesdatum angeführt*).

Somit ist aufgrund der Judikatur des VwGH auch der Bescheid vom 28.03.1991 als Nichtbescheid zu qualifizieren. Als Ergebnis der Auflistung ist ersichtlich, dass mit Erklärung vom 04.09.1990 für meine Beteiligung eine einheitliche und gesonderte Feststellungserklärung abgegeben wurde, aber bis zum heutigen Tag diese Erklärung nicht bescheidmäßig veranlagt wurde.

Somit kann hinsichtlich des Jahres 1989 keine Verjährung eingetreten sein, weil gem. § 209a Abs. 2 BAO meine Einkommensteuerveranlagung mittelbar von der Erledigung der abgegebenen einheitlich und gesonderten Feststellungserklärung abhängt (siehe *Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz*, in: Bundesabgabenordnung, § 209a BAO Anmerkung 11; *Ritz*, Bundesabgabenordnung, § 209a Rz 7)

Aus Gründen der Übersichtlichkeit werden die wesentlichen Daten nochmals tabellenartig angeführt:

Jahr	Text
1991	einheitliche und gesonderte Feststellung für das Jahr 1989 vom 28.03.1991
1997	Wiederaufnahme des Verfahrens 1989 und neue einheitliche und gesonderte Feststellung vom 10.02.1997
	Berufung gegen diese Bescheide vom 17.04.1997
	Einkommenssteuerbescheid vom 1997 (<i>richtig: 21.11.2000</i>)
2002	Berufungsentscheidung vom 28.10.2002 der Finanzlandesdirektion Wien, Niederösterreich und Burgenland
	Einreichung einer VwGH- Beschwerde am 12.12.2002
2008	27.02.2008 Zurückweisung der VwGH- Beschwerde, da die Erledigung der Finanzlandesdirektion als nichtiger Bescheid zu qualifizieren ist
	07.05.2008 Zurückweisung der Berufung vom 17.04.1997, da auch der Bescheid des Finanzamtes als nichtiger Bescheid zu qualifizieren ist
	11.07.2008 Wiederaufnahmeantrag

2. Keine Verjährung, da die Einkommensteuerveranlagung 1989 von einem Rechtsmittelverfahren abhängig ist

Im Übrigen ist zu erwähnen, dass selbst wenn man den Bescheid vom 28.03.1991 (*Datumsfehler des Bw; gemeint ist der Bescheid vom 10.02.1997*) nicht als nichtigen Bescheid qualifizieren würde, hinsichtlich des Einkommensteuerbescheides 1989 keine Verjährung eingetreten sein kann. Denn dann müsste die Behörde aufgrund der Zurückweisungsbescheide gem. § 295 BAO einen neuen abgeleiteten Bescheid erlassen, da sie ja den abgeleiteten Bescheid rechtswidrig aufgrund eines Nichtbescheides neu erlassen hat. Als zwingendes Ergebnis des Rechtsmittelverfahrens gegen die nichtigen Bescheide, wären somit neue abgeleitete Bescheide zu erlassen. Auch aus diesem Grund kann gem. § 209a BAO keine Verjährung eingetreten sein, da mein Einkommensteuerbescheid 1989 somit indirekt von der Erledigung der Berufung abhängig war. Jede andere Auslegung der §§ 295 bzw. 209a BAO wäre denkunmöglich, denn es kann nicht sein, dass aufgrund von Fehlern, die die Finanzverwaltung zu vertreten hat (nämlich die Erlassung von Nichtbescheiden), auf die die Steuerpflichtigen im Rahmen des Berufungsverfahren sogar aufmerksam gemacht haben, und aufgrund des langen Rechtsmittelverfahrens Verjährung zu Lasten des Steuerpflichtigen eintritt. Aus diesem Grund beantrage ich auch ausdrücklich, einen abgeleiteten Bescheid zu erlassen, der den Rechtszustand wiederherstellt, der vor Erlassung des rechtswidrigen (weil von einem nichtigen Bescheid) abgeleiteten Bescheides bestanden hat.“

Den in der Berufungsschrift gestellten Antrag auf Erlassung eines neuen abgeleiteten Einkommensteuerbescheides für 1989 wies das Finanzamt mit Bescheid vom 09.02.2009 ab, wogegen der Bw am 04.03.2009 Berufung erhob. In dieser Berufung ist zu lesen:

„Der Antrag auf Erlassung neuer Bescheide gem. § 295 BAO wird ausdrücklich aufrechterhalten, da in gegenständlichem Fall bis heute keine neuen rechtswirksamen Feststellungsbescheide ergangen sind.

Die Behörde begründet ihre Entscheidung damit, dass die Tatbestandsmerkmale des § 295 BAO nicht gegeben sind. M. E. ist jedoch auch eindeutig im gegenständlichen Fall gem. § 295 BAO vorzugehen, denn auch die nachträgliche bescheidmäßige Erledigung, dass der Grundlagenbescheid, der zur Abänderung meines Einkommensteuerbescheides geführt hat, in Wahrheit ein Nichtbescheid war, ist einer Aufhebung des Grundlagenbescheides gleichzusetzen. Es kann nicht sein, dass gem. **VwGH 24.11.1980, ZI. 93/14/0203 der von einem Nichtbescheid abgeleitete Einkommensteuerbescheid zwar rechtswidrig ergangen ist, dieser aber dann *nicht* gem. § 295 wieder aufzuheben ist.** Diese Auslegung würde dem Zweck des § 295 zuwiderlaufen, Denn hätte ich damals gegen den abgeleiteten Einkommensteuerbescheid berufen, wäre meine Berufung gem. § 252 BAO abgewiesen worden. Auch aus dem Blickwinkel des Rechtsschutzes kann in

verfassungskonformer Interpretation § 295 nur derart ausgelegt werden, dass er auch im gegenständlichen Fall anzuwenden ist.

Fakt ist, dass mein Einkommensteuerbescheid 1989 aufgrund eines Nichtbescheides geändert wurde, und dass dies rechtswidrig war, und diese Rechtswidrigkeit wie oben ausgeführt auch durch einen etwaigen zukünftigen gleich lautenden einheitlichen und gesonderten Feststellungsbescheid nicht saniert werden kann (VwGH 24.11.1980, 93/14/0203).

Ich möchte noch festhalten, dass das zu diesem Thema ergangene VwGH- Erkenntnis 2006/13/0115 vom 19.12.2007 in meinem Fall nicht anwendbar ist, da noch immer kein rechtsgültiger Feststellungsbescheid für das Jahr 1989 vorliegt. Auch ist es in diesem Zusammenhang wichtig zu betonen, dass neben den Einkünften auch noch die Aspekte Verjährung und Aussetzungszinsen zu beachten sind, sodass eine bloße Gleichschaltung der abgeleiteten Bescheide mit den Grundlagenbescheiden in meinem Fall jedenfalls zu kurz greift. Es ist ganz einfach nicht akzeptabel, dass rechtswidrige Bescheide für einen Steuerpflichtigen negative materielle Auswirkungen haben.

Damit sind die Voraussetzungen des § 295 BAO gegeben. Die gebotene Änderung (von Amts wegen) meines gegenständlichen Einkommensteuerbescheides scheint nur deswegen nicht zu erfolgen, weil sich dies zu meinen Gunsten auswirken würde.“

Das Finanzamt legte die Berufungen dem UFS vor, ohne Berufungsvorentscheidungen erlassen zu haben.

Über die Berufungen wurde erwogen:

Sachverhaltsbezogen steht außer Streit, dass der Bw im Berufungsverfahren betreffend den Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO für 1989 vom 10.02.1997 steuerlich vertreten war und dass er sich an dem zur VwGH- Zahl 2002/13/0224 protokollierten Beschwerdeverfahren als einer von zahlreichen Beschwerdeführern beteiligt hatte. In der Beschwerdeschrift vom 12.12.2002 hatte demnach auch er mit ausführlicher, den Berufungsausführungen über weite Strecken folgender Begründung vorgebracht, dass der erstinstanzlich bekämpfte, von der belangten Behörde bestätigte ‚Feststellungsbescheid‘ (so wie die angefochtene Berufungsentscheidung) nicht rechtswirksam ergangen sei. Unstrittig ist ferner, dass der Zurückweisungsbeschluss des VwGH vom 27.02.2008 dem Bw am 13.03.2008 zugegangen war und dass er den Antrag auf Wiederaufnahme mit Schreiben vom 11.07.2008 einbrachte. Den Akten ist ferner zu entnehmen, dass der Antrag auf Erlassung eines neuen Einkommensteuerbescheides (offensichtlich gestützt auf § 295 Abs 1 BAO) gestellt wurde, als weder ein neuer Feststellungsbescheid für 1989 erlassen noch jener vom 28.03.1991

abgeändert oder aufgehoben worden war, und dass die Verfahrenslage bis dato unverändert geblieben ist.

Zur beantragten Wiederaufnahme des Verfahrens (§ 303 Abs 1 lit b BAO)

wird unter dem Gesichtspunkt der einschlägigen Fristenbestimmungen der BAO erwogen:

Gemäß § 304 BAO ist nach Eintritt der Verjährung eine Wiederaufnahme des Verfahrens ausgeschlossen, sofern ihr nicht ein

a) innerhalb des Zeitraumes, bis zu dessen Ablauf die Wiederaufnahme von Amts wegen unter der Annahme einer Verjährungsfrist (§§ 207 bis 209 Abs 2) von sieben Jahren zulässig wäre, oder

b) vor dem Ablauf einer Frist von fünf Jahren nach Eintritt der Rechtskraft des das Verfahren abschließenden Bescheides

eingebrachter Antrag zu Grunde liegt.

Eintritt der Verjährung

Nach § 209 Abs 3 BAO verjährt das Recht auf Festsetzung einer Abgabe spätestens zehn Jahre nach Entstehung des Abgabenanspruches (§ 4 BAO), im Falle der Einkommensteuer mit Ablauf des Kalenderjahres, für das die Veranlagung vorgenommen wird (§ 4 Abs 2 lit a Z 1; ein Fall der Z 2 liegt hier nicht vor). Bei der veranlagten Einkommensteuer des Jahres 1989 ist mit Ablauf des Jahres 1999 die absolute Verjährung eingetreten. Am Eintritt der absoluten Verjährung ändert auch der Umstand nichts, dass die Verjährungsfrist erst mit Steuerreformgesetz 2005, BGBl I 2004/57 ab 1. Jänner 2005 von fünfzehn auf zehn Jahre verkürzt wurde, war doch selbst die längere Verjährungsfrist mit Ablauf des Jahres 2004 lange vor Antragstellung verstrichen.

§ 209a Abs 1 und Abs 2 BAO lauten:

„(1) Einer Abgabenfestsetzung, die in einer Berufungsentscheidung zu erfolgen hat, steht der Eintritt der Verjährung nicht entgegen.

(2) Hängt eine Abgabenfestsetzung unmittelbar oder mittelbar von der Erledigung einer Berufung oder eines in Abgabenvorschriften vorgesehenen Antrages (§ 85 BAO) 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 Sinne des § 304 BAO eingebracht wurde.“

Diese Bestimmungen verhindern den Eintritt der Verjährung nicht, sondern lassen unter den genannten Voraussetzungen eine Abgabenfestsetzung trotz des Eintrittes der Verjährung zu.

Für den gegenständlichen Wiederaufnahmeantrag kommt § 209 a Abs 2 BAO nicht zur Anwendung, da der Antrag nicht vor Eintritt der Verjährung eingebracht wurde.

Die in einer Einzelerledigung des BMF aus 2005 vertretene Rechtsansicht, wonach die Wiederaufnahme auch dann zu bewilligen sei, wenn die Bemessungsverjährung der Erlassung eines neuen Änderungsbescheides entgegensteht, ist für den UFS ebenso wenig bindend wie die Auffassung des BMF, wonach eine beantragte Wiederaufnahme des Verfahrens auch dann zu bewilligen sei, wenn bereits ein nachträglich rechtswirksam ergangener Grundlagenbescheid (insbesondere gleichen Spruchinhaltes wie der keine Rechtswirkung entfaltende Nichtbescheid) erlassen worden sein sollte und dieser keine Spruch ändernde Auswirkung auf den zwar rechtsgrundlos ergangenen, aber in Rechtskraft erwachsenen Einkommensteuerbescheid hätte, unterliegen doch die Mitglieder des UFS bei Besorgung der ihnen nach den Abgabenvorschriften (§ 3 Abs 3 BAO) übertragenen Aufgaben gemäß § 6 Abs 1 des Bundesgesetzes über den unabhängigen Finanzsenat (UFSG) keinerlei Weisungen.

Zulässigkeit einer Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 304 lit a BAO

Für die Bewilligung der Wiederaufnahme (= Wiederaufnahme auf Antrag) sieht § 304 BAO Ausnahmen von der grundsätzlich maßgebenden Befristung durch die Verjährung vor. Die Siebenjahres- Frist des § 304 lit a BAO kann unterbrochen (ab 2005: verlängert) und gehemmt werden. die absolute Verjährungsfrist (§ 209 Abs 3) begrenzt auch diese Frist (*Ritz*, BAO³, § 304 Tz 5, mit Hinweis auf *Ellinger ua*, BAO³, § 209 Anm. 20 und § 304 Anm. 2).

Der gegenständliche Wiederaufnahmeantrag vom 11.07.2008 wurde nicht innerhalb der hier maßgeblichen Fristen eingebracht und kann daher nicht auf diese Bestimmung gestützt werden.

Zulässigkeit einer Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 304 lit b BAO

Bei der Fünfjahres- Frist des § 304 lit b BAO ist unter *Rechtskraft* die *formelle* Rechtskraft zu verstehen (*Ritz*, ÖStZ 1995, 120; *Ellinger ua*, BAO³, § 304 Anm. 5). Diese Frist ist bedeutsam für Fälle, in denen die Frist des § 304 lit a BAO im Zeitpunkt der Antragstellung bereits abgelaufen ist.

Die formelle Rechtskraft des letzten ergangenen Einkommensteuerbescheides für 1989 vom 21.11.2000 ist noch im Jahr 2000 eingetreten und die hier maßgebliche Fünfjahres- Frist lange vor der Antragstellung (11.07.2008) abgelaufen. Somit kann der Wiederaufnahmeantrag auch nicht auf § 304 lit b BAO gestützt werden.

Der auf § 303 Abs 1 BAO gestützte Antrag des Bw vom 11.07.2008 war daher allein schon auf Grund des ungenützten Ablaufes der oben wiedergegebenen Verfahrensfristen verspätet. Darüber hinaus war er auch im Hinblick auf die Antragsfrist des § 303 Abs 2 BAO verspätet: Wollte man – *anders als der UFS* – die Bekanntgabe des VwGH- Beschlusses vom 27. Februar 2008 am **13. März 2008** an den Bw tatsächlich als erstes Bekannt werden der Nichtigkeit des ‚Feststellungsbescheides‘ vom 10.02.1997 auffassen und dieses Datum als den für eine Antragstellung iSd § 303 Abs 1 lit b BAO maßgeblichen Zeitpunkt des neu Hervorkommens jener Tatsache (die Gestaltung des Bescheides samt dessen Beurteilung als Nichtbescheid) werten, so wäre selbst unter dieser Prämisse der Wiederaufnahmeantrag nicht innerhalb von drei Monaten ab ‚Kenntnis Erlangen‘ der faktischen und rechtlichen Qualität des ‚Grundlagenbescheides‘ vom 10.02.1997, und somit verspätet eingebracht zu beurteilen. Dass dem Antragsteller erst mit Erlassung des Zurückweisungsbescheides vom 7. Mai 2008 die Tatsache der Unwirksamkeit des vermeintlichen Grundlagenbescheides bekannt wurde, ist vollends auszuschließen. Vielmehr ist es aktenkundige Tatsache, dass der Bw von der Beschaffenheit des ‚Grundlagenbescheides‘ im Zeitpunkt seiner Erlassung Kenntnis erlangte und diese Kenntnis in der vom Vertreter der Personengesellschaft eingebrachten Berufung sowie in der auch von ihm eingebrachten Beschwerde mit voller Deutlichkeit dokumentierte, wobei er an die Ausführungen auf Seiten 27- 31 der Beschwerdeschrift (VwGH- Zl. 2002/13/0224) erinnert sei. Jener ausführliche Text lässt an der vollen Kenntnis des Bw von der zur Nichtigkeit führenden Bescheidadressierung keinen Zweifel aufkommen.

Über die Zulässigkeit des Wiederaufnahmeantrages wurde erwogen:

Anknüpfend an die zuvor dargelegten Umstände erweist sich der Wiederaufnahmeantrag freilich schon aus dem vorrangig zu beachtenden Grund der Unzulässigkeit als ungeeignet, ihn materiell zu erledigen. Er war nämlich schon deshalb zurückzuweisen, weil er den unzulässigen Versuch darstellt, einen versäumten Rechtsbehelf gegen den Einkommensteuerbescheid 1989 vom 21.11.2000 mit Hilfe eines anderen Verfahrensinstrumentes nachzuholen. Dass der Bw darauf verzichtet hatte, den ‚abgeleiteten‘ Einkommensteuerbescheid 1989 mit Berufung anzufechten, ist nicht auf mangelnde Kenntnis der Spruchgestaltung des ‚Grundlagenbescheides‘ vom 10.02.1997 zurückzuführen, weil in der Berufung gegen diesen Bescheid genau jene Anfechtungsgründe geltend gemacht worden waren, von denen der Bw erst durch den Beschluss des VwGH oder gar erst durch den Zurückweisungsbescheid des Betriebsfinanzamtes Kenntnis erlangt haben will.

Warum der Bw gegen den Einkommensteuerbescheid vom 21.11.2000 keinen Rechtsbehelf einlegte, sei dahin gestellt. Dass eine solche Berufung parallel zur inhaltlich entsprechend begründeten Berufung gegen den ‚Feststellungsbescheid‘ mit klarer Erfolgsaussicht hätte

eingetragen werden können, hält der UFS für gewiss: Wäre doch dieser Berufung Folge zu geben gewesen, weil eine Abweisung nach § 252 BAO mangels Bindungswirkung des anderen Bescheides gerade hier nicht in Betracht kam. Während ein Rechtsverlust bei zweckentsprechender Rechtsverfolgung damals nicht gedroht hatte, die Rechtsausführungen in der Einzelerledigung des BMF aus 2005 somit an den hier vorliegenden Verfahrensumständen vorbei gehen, verursachte der Bw mit seinem damaligen ungewollten Verzicht auf Berufung die damit verbundenen nachteiligen Folgen selbst. Nimmt nämlich ein Abgabepflichtiger das ihm zu Gebote stehende Rechtsschutzinstrument der Berufung trotz gegebener Möglichkeit und objektiver Erfolgsaussicht nicht wahr, so dienen andere Rechtsschutzinstrumente wie § 303 BAO nicht dazu, den versäumten Rechtsbehelf unter einem anderen Verfahrenstitel nachzuholen.

Der Wiederaufnahmeantrag erscheint nach dem Gesagten nicht nur außerhalb aller dafür vom Gesetz bestimmten Fristen eingebracht, sondern in Spruch entscheidender Weise unzulässig. Daher war die Berufung gegen den Zurückweisungsbescheid als unbegründet abzuweisen.

Nur nebenher und ohne Spruchrelevanz wird angemerkt, dass der geltend gemachte Wiederaufnahmegrund gar nicht vorlag, war dem Bw doch die objektive Nichtigkeit des ‚Grundlagenbescheides‘ bereits bekannt, als er den ‚abgeleiteten‘ Einkommensteuerbescheid 1989 vom 21.11.2000 in Empfang nahm (und dagegen Berufung einbringen konnte). Der Neuerungsstatbestand einer neu hervorgekommenen Tatsache war daher in keiner Lage des Verfahrens betreffend die Einkommensteuer für 1989 (21.11.2000) gegeben. Im Falle einer – hier aber nicht in Betracht kommenden – materiellen Erledigung des Wiederaufnahmeantrages (nur denkbar bei unverschuldet drohendem Rechtsverlust wegen objektiver Rechtsbehelfsverweigerung und bei Einhaltung in Betracht kommender Antragsfristen) wäre dieser Antrag mangels Erfüllung der Tatbestandsvoraussetzungen des § 303 Abs 1 lit b BAO als unbegründet abzuweisen gewesen.

Zum Antrag auf Erlassung eines Einkommensteuerbescheides gemäß § 295 BAO

Der Antrag ist unbegründet. Eine Abänderung des wegen ungewollten Rechtsbehelfsverzichtes in Rechtskraft erwachsenen Einkommensteuerbescheides vom 21. November 2000 kommt mangels Erlassung, Aufhebung oder Abänderung eines Grundlagenbescheides für 1989 (die Wertung des ‚Feststellungsbescheides‘ vom 10.02.1997 als Nichtbescheid ist keine Erlassung, Aufhebung oder Abänderung desselben) nicht in Betracht. Ein neuer abgeleiteter Einkommensteuerbescheid für 1989 durfte bereits im Hinblick darauf, sodann wegen des Verbotes zweimal in derselben Sache zu entscheiden („ne bis in idem“) und vor allem ***wegen der schon vor Antragstellung eingetretenen absoluten***

Verjährung (302 Abs 1 BAO) nicht erlassen werden. Schließlich entspricht dies dem Grundsatz der Rechtsbeständigkeit, welcher hier nicht mit jenem der Rechtsrichtigkeit konkurriert: Sind doch die einer neuerlichen Bescheiderlassung entgegenstehenden Hindernisse zwingendes Recht, dessen Anwendung der Behörde kein Ermessen einräumt.

Wien, am 25. Mai 2009