

Verfahrensrecht

Abgeleiteter Bescheid bei vorläufigem Grundlagenbescheid

Die Verjährungsfrist eines vorläufigen Grundlagenbescheids schlägt nicht auf den abgeleiteten Bescheid durch

VON DR. CHRISTIAN PRODINGER*)

Wird ein Feststellungsbescheid vorläufig, der abgeleitete Abgabenbescheid jedoch endgültig erlassen, so ist fraglich, ob die Verjährungsfrist erst mit dem Wegfall der Ungewissheit beginnt.

1. Problemstellung

Bestimmte Einkünfte eines Steuerpflichtigen werden durch einheitliche und gesonderte Ermittlung festgestellt. Der entsprechende Gewinnanteil ist in dessen Einkommensteuerbescheid¹⁾ aufzunehmen. Aus dem Einkommensteuerbescheid ergibt sich dann eine bestimmte Steuerschuld.

Wird nun der Grundlagenbescheid (warum auch immer) vorläufig erlassen, so kann der Einkommensteuerbescheid trotzdem – nämlich jedenfalls faktisch – endgültig oder aber auch vorläufig ergangen sein.

Ergeht er vorläufig, so beginnt die Verjährungsfrist erst mit Wegfall der Ungewissheit.

Fraglich ist, ob dies auch dann gilt, wenn der abgeleitete Bescheid endgültig ergangen ist.

2. Rechtsgrundlagen

Nach § 188 Abs. 1 BAO werden bestimmte Einkünfte festgestellt, wenn an den Einkünften mehrere Personen beteiligt sind.

Nach § 192 BAO werden in einem Feststellungsbescheid enthaltene Feststellungen, die für Abgabenbescheide²⁾ von Bedeutung sind, diesen Bescheiden zugrunde gelegt.

Hieraus ergibt sich also, dass die Verbindlichkeit des Feststellungsbescheids auch gegen Behörden in anderen Verfahren gilt. Die andere Behörde, also das Finanzamt, das für die Einkommensteuer zuständig ist, ist an die im Feststellungsbescheid gemachten Feststellungen gebunden.³⁾ Als Ausfluss daraus kann ein Bescheid, dem Feststellungen, die in einem Feststellungsbescheid getroffen wurden, zugrunde liegen, nicht mit der Begründung angefochten werden, dass die im Feststellungsbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend sind.⁴⁾

Ist vor Erlassung des Feststellungsbescheids noch kein Einkommensteuerbescheid ergangen, so ist dieser erstmals unter Einbeziehung der Feststellungen des Feststellungsbescheids zu erlassen.

Ergeht jedoch der Feststellungsbescheid erst später oder wird er abgeändert, so ist nach § 295 Abs. 1 BAO der abgeleitete Bescheid durch einen neuen Bescheid zu

*) Dr. Christian *Prodinger* ist Steuerberater in Wien. Seine Tätigkeitsschwerpunkte sind Umstrukturierungen, Immobilienbesteuerung, Leasing und Rechtsmittel sowie die Kollegenberatung.

1) Bzw. Körperschaftsteuerbescheid; in der Folge *pars pro toto*, soweit nicht ohnedies auf beide Steuerarten abgestellt wird.

2) Sowie für andere Feststellungsbescheide und für Messbescheide; die Darstellung beschränkt sich in der Folge stets auf das unter Punkt 1. dargestellte Verhältnis eines Feststellungsbescheids zum abgeleiteten Einkommen- oder Körperschaftsteuerbescheid.

3) Vgl. *Ritz*, BAO⁴ (2011) § 182 Tz. 1 und 2.

4) § 252 Abs. 1 BAO.

ersetzen. Dies gilt unabhängig von der eingetretenen Rechtskraft des abgeleiteten Bescheids.

Die Bemessungsverjährung betrifft das Recht auf Festsetzung einer Abgabe. Somit können Feststellungsbescheide ohne Rücksicht auf die Verjährung erlassen werden.⁵⁾ Nach § 208 Abs. 1 lit. a BAO beginnt die Verjährungsfrist grundsätzlich mit Ablauf des Jahres, in dem der Abgabeananspruch entstanden ist. Abweichend davon beginnt sie in den Fällen des § 200 BAO⁶⁾ mit dem Ablauf des Jahres, in dem die Ungewissheit beseitigt wird.

Soweit daher ein Einkommensteuerbescheid vorläufig erlassen wurde, kommt es zu einem verzögerten Beginn der Verjährungsfrist.

Wird ein Feststellungsbescheid und folgend der abgeleitete Bescheid vorläufig erlassen, so greift für den Verjährungsbeginn des abgeleiteten Bescheids die Sondernorm des § 208 Abs. 1 lit. d BAO, zumal der Bescheid ja schon ohne jede Betrachtung des Feststellungsbescheids vorläufig erlassen ist.

Fraglich ist nun, ob dies auch dann gilt, wenn zwar der Feststellungsbescheid vorläufig, der abgeleitete Bescheid jedoch endgültig erlassen wird.

3. Literatur und Judikatur

Nach *Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz*⁷⁾ liegen Fälle des § 200 BAO i. S. d. § 208 Abs. 1 lit. d BAO – bei verfassungskonformer Interpretation der Norm – auch dann vor, wenn ein Grundlagenbescheid vorläufig ergangen ist, hievon abgeleitete Bescheide aber – im Hinblick auf § 295 Abs. 1 BAO – endgültig erlassen wurde. Eine weitere Begründung erfolgt nicht.

*Ritz*⁸⁾ zitiert diese Meinung (und eine gleich darzustellende Entscheidung des UFS), kommentiert sie aber nicht.

Der UFS⁹⁾ hat die Rechtsauffassung von *Ellinger* u. a. geteilt. Weiters wurde angeführt, dass die Bindungswirkungen des Feststellungsbescheids jedenfalls so weit reichen wie sein Spruch.¹⁰⁾

In einer neuen Entscheidung hat sich der UFS¹¹⁾ neuerlich mit dieser Frage auseinandergesetzt.¹²⁾ Zunächst wird wiederum die Rechtsauffassung von *Ellinger* u. a. zitiert. Weiters liege auf der Hand, dass der Gesetzeszweck des § 200 BAO unabhängig davon sei, ob die Einkünfte von einer Person oder von mehreren Personen gemeinschaftlich erzielt werden. Würde auf der Ebene des Grundlagenbescheids eine tatbestandsmäßige Ungewissheit beseitigt, sollen für die vom Feststellungsbescheid gemäß § 295 Abs. 1 BAO abgeleiteten Abgabeanprüche die gleichen (Aus-)Wirkungen erzielt werden. Aufgrund des Normgefüges und der Systematik der BAO sei davon auszugehen, dass die Beseitigung einer Ungewissheit in einem Feststellungsverfahren Auswirkungen auf die vom Grundlagenbescheid abgeleiteten Bescheide habe.

4. Stellungnahme

Die Auffassung des UFS und von *Ellinger* u. a. überzeugt im Ergebnis nicht:

Grundsätzlich ist richtig, dass es die Idee des § 188 BAO ist, aus Vereinfachungs- und Vereinheitlichungsgründen die Einkünfte mehrerer Personen an einer Einkunftsquelle

⁵⁾ Vgl. *Ritz*, BAO⁴, § 207 Tz. 8, mit Hinweis auf die Judikatur des VwGH.

⁶⁾ Also der vorläufigen Bescheiderlassung.

⁷⁾ *Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz*, BAO³, § 208 Anm. 4.

⁸⁾ *Ritz*, BAO⁴, § 208 Anm. 4 a. E.

⁹⁾ UFS 24. 2. 2010, RV/0040-S/10, RV/0042-S/10.

¹⁰⁾ Verweis auf *Kotschnigg*, UFS aktuell 2007, 156.

¹¹⁾ UFS 13. 1. 2012, RV/0810-I/10, RV/0809-I/10, RV/0808-I/10.

¹²⁾ Siehe hierzu auch die Zusammenfassung von *Fischerlehner*, UFSjournal 2012, 195.

einheitlich festzustellen und diese Feststellung dann in die abgeleiteten Bescheide einfließen zu lassen. Freilich muss diese Grundüberlegung zum einen nicht in allen Facetten durchgesetzt sein; zum anderen muss sie sich auch im Wortlaut und im Wirkungsgefüge der Normen widerspiegeln.

Wie erinnerlich und vom VwGH laufend judiziert, hat jede Interpretation vom Wortlaut der Norm auszugehen; gegen den eindeutigen Wortlaut kann keine abweichende Auslegung erzielt werden.

Nunmehr spricht § 207 BAO vom Recht, eine Abgabe festzusetzen. Präzise verjährt ja dieses Recht und nicht der „Bescheid“. Dennoch zeigt hier der Wortlaut deutlich auf, dass nur die Abgabefestsetzung einer Verjährung zugänglich ist, während Einkünfte ohne Berücksichtigung einer eingetretenen Verjährung festgesetzt werden dürfen. Allerdings kann ein geänderter Feststellungsbescheid dann keine Wirkung mehr entfalten, wenn der zugrunde liegende Abgabensanspruch bereits verjährt ist. Dies zeigt sich beiläufig auch im Gefüge der Wiederaufnahme, zumal eine solche dann unzulässig ist, wenn die Ergebnisse aus der Wiederaufnahme des Feststellungsverfahrens wegen eingetretener Festsetzungsverjährung keine Auswirkungen hätten.¹³⁾

Nunmehr steht § 208 BAO in einem untrennbaren Zusammenhang mit § 207 BAO und führt diese Norm hinsichtlich eines Detailaspekts, nämlich des Beginns der Verjährungsfrist, nur näher aus. Daraus erhellt, dass schon deshalb auf das Verfahren zur Abgabefestsetzung verwiesen wird, sodass insofern auch nur Abgabenbescheide (und eben nicht Feststellungsbescheide) gemeint sein können. Weiters verweist § 208 Abs. 1 lit. d BAO in klarem Wortlaut auf § 200 BAO, der wiederum in ebenso klarem Wortlaut von der Festsetzung der Abgabe spricht, sich also auf Abgabenbescheide bezieht. Nur über § 190 BAO, wonach auf Feststellungen die für die Festsetzung der Abgaben geltenden Vorschriften sinngemäß Anwendung finden, findet die Vorläufigkeit überhaupt ihren Eingang in § 188 BAO.

Sohin deutet der Wortlaut wohl schon sehr stark in die Richtung, dass die Regelungen über die Verjährung nur auf „*Abgabenbescheide*“ zutreffen, sodass auch die Sonderregelung nur dann greifen kann, wenn ein Abgabenbescheid vorläufig erlassen worden ist.

Auch *Ellinger* u. a. scheinen diese (Problematik der) Wortinterpretation zu erkennen, begründen sie die Meinung doch ausdrücklich mit einer verfassungskonformen Interpretation, die sich also über den – diesfalls wohl als nicht eindeutig erachteten – Wortlaut hinwegsetzt und die Gleichschaltung der Abgabefestsetzung zwischen einzelnen und mehreren Personen¹⁴⁾ erreichen will.

Es scheint daher schon mit gutem Grund vertretbar, dass der Gesetzgeber in eindeutigem Wortlaut die vom UFS intendierte Auswirkung nicht normiert hat. Somit verbietet sich auch der Einsatz einer verfassungskonformen Interpretation. Eine derartige Interpretation wäre überdies nur dann zulässig, wenn sich ohne sie ein Ergebnis zeigte, das dem Verfassungsrecht widerspräche. Im gegebenen Zusammenhang wäre wohl eine Verletzung des Gleichheitsgrundsatzes maßgeblich, wenn etwa bei Einzelpersonen die Verjährungsfrist im Fall der Vorläufigkeit zu einem anderen Zeitpunkt beginnt als bei mehreren Personen, die gemeinsam Einkünfte beziehen.

Weiters passt die Überlegung des UFS letztlich nicht in das Wirkungsgefüge Feststellungsbescheid zu abgeleitetem Bescheid.

¹³⁾ Vgl. *Ritz*, BAO⁴, § 303 Tz. 44.

¹⁴⁾ Insofern im Sinne der Ausführung des UFS.

Wie dargestellt, ist eine Bindungswirkung dahingehend gegeben, dass die Behörde auf Ebene des abgeleiteten Bescheids die Ergebnisse des Feststellungsverfahrens übernehmen muss. Ergeht ein abgeleiteter Bescheid, der andere Ergebnisse übernimmt, so mag wegen der Bindungswirkung dieser Bescheid rechtswidrig sein. Dies ändert aber nichts daran, dass der Bescheid in seinem Spruch bestimmte Aussagen trifft, aus denen – und nur aus denen – bestimmte Rechtsfolgen ableitbar sind.

Hat z. B. eine GmbH nur eine Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft, so könnte der Feststellungsbescheid anteilige Einkünfte von 100 festsetzen. Im ersten Schritt resultiert daraus noch keinerlei Steuerlast. Wird nun im Sinne des dargestellten Normengefüges der abgeleitete Bescheid erlassen, resultiert daraus die Körperschaftsteuer. Werden 100 als Einkünfte festgesetzt, so beträgt die Steuer 25.

Setzt aber der abgeleitete Bescheid – warum auch immer – etwa nur 60 an Einkünften fest, so resultiert daraus eine Steuer von 15. Offensichtlich ist dies rechtswidrig und auch korrigierbar. Dennoch kann die Reichweite des abgeleiteten Bescheids – und zwar trotz des Spruchs des Feststellungsbescheids – nicht derart interpretiert werden, dass direkt eine Steuer von 25 resultiert, da die Einkünfte ja jedenfalls 100 sind. Dies ergibt sich naturgemäß schon daraus, dass im Körperschaftsteuerverfahren auch sämtliche anderen Sachverhalte zu berücksichtigen sind, die ja auf der Ebene des Feststellungsverfahrens gar nicht berücksichtigt werden können.

Die Bindungswirkung ist daher durchaus unbedingt, sodass die Behörde im abgeleiteten Verfahren die Feststellungen berücksichtigen muss bzw. soll. Tut sie das jedoch nicht, so kann der Feststellung nicht direkt zum Durchbruch verholfen werden. Vom Sollen kann nicht auf das Sein geschlossen werden.

Der Feststellungsbescheid ist daher eine Art „Vorverfahren“, in dem Teile abgabenrelevanter Feststellungen im weiteren Sinne getroffen werden. Die Umsetzung und die Berücksichtigung dieser Feststellungen haben aber im abgeleiteten Verfahren zu erfolgen. Wäre die Bindungswirkung schon derart weitgehend, dass es einer Umsetzung nicht mehr bedürfte, wäre auch etwa § 295 Abs 1 BAO inhaltsleer geworden. Warum sollte ein Abgabenbescheid mit Rechtswirkungen angepasst werden, wenn sich dieselben Wirkungen schon direkt aus dem Feststellungsbescheid ergäben?

Eine automatische Gleichsetzung der Wirkungen in den beiden Verfahren – wie sie etwas der UFS argumentieren will – ist gerade nicht gegeben.

Ist eine Wiederaufnahmemöglichkeit im Feststellungsverfahren gegeben, führt dies *per se* nicht zur Wiederaufnahme des Abgabenverfahrens, wohl aber zur Berücksichtigung der neuen Bescheide durch § 295 BAO. Kann ein Feststellungsverfahren ohne Berücksichtigung einer allfälligen Verjährung *per se* wiederaufgenommen werden, so ist dies gerade dann nicht zulässig, wenn der Abgabenbescheid verjährt ist. Die Nichtverjährung wirkt daher nicht auf den Abgabenbescheid durch. Dies bedeutet aber auch, dass die Wirkungen eines wiederaufgenommenen Feststellungsverfahrens bei unterschiedlichen Steuerpflichtigen auch völlig unterschiedlich sein mögen, kann doch bei einem Steuerpflichtigen der Abgabenanspruch bereits verjährt sein, beim anderen eben nicht.

Sohin erhellt, dass die Wirkungen eines Feststellungsbescheids, an die unzweifelhaft die Behörde auf Ebene des Abgabenverfahrens gebunden ist, sich nur dann ergeben, wenn sie von der Abgabenbehörde auch umgesetzt werden und – verfahrensrechtlich – umsetzbar sind.

Überlegt man die möglichen zeitlichen Abfolgen, so ergeben sich verschiedene Szenarien:

Ein Abgabenbescheid ist noch nicht erlassen; innerhalb der Verjährungsfrist ergeht ein – erstmaliger – vorläufiger Feststellungsbescheid. Diese dem Regelfall entspre-

chende Konstellation führt dazu, dass erstmalig der Abgabenbescheid erlassen wird und die Behörde wegen der Bindungswirkungen diesen vorläufig erlassen kann und soll.

Ist der Abgabenbescheid schon vor dem Feststellungsbescheid endgültig erlassen, so führt ein späterer vorläufiger Feststellungsbescheid innerhalb der Verjährungsfrist zufolge § 295 BAO zu einem neu zu erlassenden Abgabenbescheid, der wiederum vorläufig erlassen werden kann und soll.

Dies entspricht beiläufig der Fallkonstellation in der Entscheidung des UFS. Die vorläufigen Feststellungsbescheide 1999 bis 2000 ergingen nach bereits vor dem Feststellungsbescheid ergangenen Abgabenbescheiden; diese wurden dann abgeändert, sohin hinsichtlich des neuen Ausspruchs des Feststellungsbescheids angepasst, nicht aber hinsichtlich der ebenfalls ausgesprochenen Vorläufigkeit.¹⁵⁾ Für 2001 scheint erstmals nach Ergehen des Feststellungsbescheids der Abgabenbescheid erlassen worden zu sein. In allen Fällen wurde die Vorläufigkeit nicht umgesetzt.

Denkbar wäre auch, dass der vorläufige Feststellungsbescheid zu einem Zeitpunkt ergeht, in dem der Abgabensanspruch bereits verjährt ist. Diesfalls sind die Wirkungen nicht mehr umsetzbar.

Die Wirkungen des § 295 BAO erstrecken sich auch nur auf den Fall eines nachträglich angepassten Grundlagenbescheids. Ergeht der Grundlagenbescheid vor dem abgeleiteten Bescheid und wird er – entgegen der Bindung – nicht entsprechend berücksichtigt, so bildet § 295 BAO keinen Titel zur Sanierung dieser Rechtswidrigkeit.¹⁶⁾

Damit zeigt sich aber sehr klar, dass das Verfahrensrecht keinesfalls eine *Ipso-iure*-Berücksichtigung der Ergebnisse eines Feststellungsverfahrens kennt. Feststellungen haben nur dann ihre materielle Auswirkung, wenn sie auch entsprechend umgesetzt werden.

Sinn eines vorläufigen Bescheids ist es, sich noch und möglicherweise ändernde Sachverhaltselemente ohne verfahrensrechtliche Beschränkungen umsetzen zu können. Die Sonderregelung über den Beginn der Verjährungsfrist stellt hier nur ein Argument dar.

Fasst man zusammen, so zeigt sich, dass die Bindung der Abgabenbehörde an die Feststellungen ohne Zweifel besteht, aber auch einer entsprechenden bescheidmäßigen Umsetzung bedarf. Erfolgt diese nicht, ist der Bescheid wohl rechtswidrig, aber nichtsdestoweniger im Rechtsbestand und löst daher weitere verfahrensrechtliche Folgen aus.

Ergeht ein Feststellungsbescheid – wann auch immer – vorläufig, so hat die Abgabenbehörde den Abgabenbescheid entsprechend zu erlassen oder anzupassen, wenn dies verfahrensrechtlich möglich ist. In diesem Fall ist daher auch die Vorläufigkeit des nunmehr erstmalig ergangenen oder geänderten Abgabenbescheids auszusprechen.

Unterbleibt dies, ist der Abgabenbescheid endgültig ergangen und kann auch nicht nochmals über § 295 BAO korrigiert werden. Somit bietet aber zum einen schon der Wortlaut, zum anderen das Wirkungsgefüge der entsprechenden Normen der BAO keine Handhabe dafür, eine automatische Wirkung eines vorläufigen Grundlagenbescheids auf den Abgabenbescheid anzunehmen, wenn dieser endgültig ergangen ist und die Vorläufigkeit nicht berücksichtigt wurde. Insofern erübrigt sich auch eine Dis-

¹⁵⁾ Obschon dies natürlich nicht nur möglich gewesen wäre, sondern sich angeboten hätte.

¹⁶⁾ So *Ritz*, BAO⁴, § 295 Tz. 4; ebenso *Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz*, BAO³, § 295 Anm 7; a. A. *Stoll*, BAO, 2857, wohl unter Bezug auf § 295 Abs. 3 BAO; allerdings wird Abs. 3 gegenüber Abs. 1 und 2 wohl zu Recht als subsidiär angesehen. Nähme man eine derart weite Wirkung von Abs. 3 an, die auch das Verhältnis Feststellungsbescheid zu abgeleitetem Bescheid umfasste, so würden sich die Abs. 1 und Abs. 2 weitgehend als unnötig erweisen.

kussion, ob die Wirkung des Grundlagenbescheids im Bereich des Abgabenbescheids nicht sozusagen zu einer „Teilvorläufigkeit“¹⁷⁾ führt, sodass dann im Rahmen des Ermessens zu entscheiden wäre, ob der Abgabenbescheid vorläufig oder endgültig erlassen werden muss.

Daher ist aber weder der verfassungskonformen Interpretation, für die nach dem Wortlaut, aber auch nach den sich ergebenden Wirkungen der BAO gar kein Anwendungsbereich verbleibt, noch den undifferenzierten und kaum begründeten Ausführungen des UFS zum Normgefüge und zur Systematik zu folgen.

Werden Abgabenbescheide endgültig erlassen, so ermittelt sich der Beginn der Verjährungsfrist nach den allgemeinen Regelungen.

5. Zusammenfassung

In Diskussion steht, ob bei einem endgültig erlassenen Abgabenbescheid der Beginn der Verjährungsfrist nach § 208 Abs. 1 lit. d BAO erst mit dem Wegfall der Ungewissheit eintritt, wenn ein Grundlagenbescheid vorläufig erlassen wurde.

Dies wurde vom UFS¹⁸⁾ unter Bezug auf die Rechtsmeinung von *Ellinger* u. a.¹⁹⁾ auf Basis einer verfassungskonformen Interpretation und des Normgefüges und der Systematik der BAO vertreten.

Es konnte jedoch gezeigt werden, dass Feststellungen im abgeleiteten Verfahren nur dann ihre Wirkungen entfalten, wenn sie auch entsprechend umgesetzt werden. Wird der Abgabenbescheid endgültig erlassen, so ist er wohl rechtswidrig; für eine Vorläufigkeit ist diesfalls weder in direkter Betrachtung dieses Bescheids noch im Sinne einer automatischen Durchwirkung des Grundlagenbescheids Platz.


Somit beginnt für endgültige Abgabenbescheide die Verjährung nach der Grundregel und nicht erst mit dem Wegfall einer Ungewissheit, wenn sich diese auch in einem Feststellungsverfahren gezeigt haben mag.

¹⁷⁾ Bescheide können nur zur Gänze vorläufig erlassen werden; die Bezeichnung einzelner Teile als vorläufig wäre unzulässig (*Ritz*, BAO⁴, § 200 Tz. 7, m. w. H.).

¹⁸⁾ UFS 24. 2. 2010, RV/0040-S/10, RV/0042-S/10; insb. UFS 13. 1. 2012, RV/0810-II/10, RV/0809-II/10, RV/0808-II/10.

¹⁹⁾ *Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz*, BAO³, § 208 Anm. 4.

Wiederaufnahme des Verfahrens bei unzutreffendem Verweis auf Textziffer im Prüfungsbericht

(*B. R.*) Mit der Anführung eines konkreten Wiederaufnahmetatbestandes und dem Verweis auf eine Textziffer im Prüfungsbericht im Bescheid hat die den Wiederaufnahmebescheid erlassende Behörde (Finanzamt) den Rahmen für jene „Sache“ festgelegt, über welche die Abgabenbehörde zweiter Instanz gemäß § 289 Abs. 2 BAO im Rechtsmittelverfahren gegen den Wiederaufnahmebescheid zu entscheiden hat (vgl. *VwGH* 28. 2. 2012, 2008/15/0005). Der Bescheid, mit dem eine Wiederaufnahme nach § 303 Abs. 4 BAO (Neuerungstatbestand) verfügt wurde, ist daher mangels gültiger Wiederaufnahmsgründe aufzuheben, wenn die Begründung aus einem Verweis auf eine Textziffer im Prüfungsbericht besteht, in welcher der vom Finanzamt zur Begründung der Wiederaufnahme herangezogene, neu hervorgekommene Sachverhalt weder genannt ist noch den darin getroffenen Feststellungen zu Grunde liegt (→  UFS 10. 9. 2012, RV/0531-G/07).