



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw., W, vertreten durch Friedrich Iro, Steuerberater, 1030 Wien, Hintzerstraße 9/9, vom 14. November 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 4/5/10 vom 6. November 2008 betreffend Zurückweisung eines Antrages auf Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 1989 sowie vom 4. November 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 4/5/10 vom 5. Oktober 2009 betreffend Abweisung eines Antrages auf Erlassung eines abgeleiteten Einkommensteuerbescheides gemäß § 295 BAO für 1989 entschieden:

- 1.) Die Berufung gegen den Zurückweisungsbescheid vom 6. November 2008 wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

- 2.) Der Bescheid vom 5. Oktober 2009, mit welchem der Antrag auf Erlassung eines abgeleiteten Einkommensteuerbescheides gemäß § 295 BAO für 1989 abgewiesen wird, wird abgeändert:

Der Antrag auf Erlassung eines gemäß § 295 BAO abgeleiteten Bescheides betreffend Einkommensteuer 1989 wird zurückgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Schreiben vom 21. Juli 2008 (eingelangt beim zuständigen Finanzamt am 23. Juli 2008) beantragte der steuerliche Vertreter des Berufungswerbers (Bw.) die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO betreffend die gemäß § 295 BAO abgeänderten Einkommensteuerbescheide 1989 vom 24. April 1997 und vom 14. Mai 1997.

Begründend führte er aus, dass mit Bescheiden vom 7. Mai 2008 – eingelangt am 14. Mai 2008 - festgestellt worden sei, dass die den Einkommensteuerbescheiden 1989 zu Grunde liegende Bescheide über die einheitliche und gesonderte Feststellung gemäß § 188 BAO vom 10. Februar 1997 mangels eines gültigen Bescheidadressaten ein Nichtbescheid sei, welcher keine Rechtswirkung entfalte (Anmerkung: Den „Bescheiden“ vom 7. Mai 2008 fehlte der Hinweis auf die Zustellfiktion des § 101 BAO, was auch sie unwirksam machte und dazu führte, dass erst mit 3. Dezember 2008 wirksame Bescheide erlassen wurden, die inhaltlich den nicht wirksam gewordenen „Bescheiden“ vom 7. Mai 2008 entsprechen)

Die Qualifizierung des Grundlagenbescheides als Nichtbescheid stelle eine als tauglichen Wiederaufnahmsgrund hinsichtlich des Einkommensteuerbescheides 1989 anzusehende, neu hervorgekommene Tatsache iSd § 303 Abs. 1 lit. b BAO dar. Die Unkenntnis der Bescheid erlassenden Behörde betreffend den fehlenden Bescheidcharakter könne diesen Umstand im Verhältnis zum Rechtsunterworfenen nur zu einer neu hervorgekommenen Tatsache machen, wobei dem Bw. an der Nichtgeltendmachung kein grobes Verschulden treffe. Diese Rechtsansicht des Bw. werde durch das Bundesministerium für Finanzen (BMF) in einem Schreiben vom 28. Oktober 2005 geteilt. Die Wiederaufnahme des Verfahrens würde zu einem im Spruch abgeänderten Einkommensteuerbescheid 1989 führen.

Mit Grundlagenbescheiden vom 28. März 1991 (für die U Unternehmensbeteiligungen GmbH und Mitgesellschafter) sowie vom 24. Mai 1991 (für die V Leasing – und Beteiligungs GmbH und Mitgesellschafter) seien für 1989 anteilige Einkünfte aus Gewerbebetrieb festgestellt und dem Bw. zugewiesen worden.

Im Jahr 1993 habe eine die Jahre 1989 bis 1991 umfassende Betriebsprüfung begonnen, die bis 18. Juni 1996 fortgedauert habe. Der Bericht über die Betriebsprüfung sei mit 20. September 1996 datiert. Das zuständige Finanzamt habe am 10. Februar 1997 – eingelangt am 19. März 1997 - Bescheide gemäß § 188 BAO an die X-AG Rechtsnachfolgerin der U Unternehmensbeteiligung und Leasing GmbH und Mitgesellschafter sowie an die X-AG Rechtsnachfolgerin der V Leasing- und Beteiligungs GmbH erlassen, wobei hinsichtlich des Jahres 1989 abweichende Feststellungen gegenüber den Erstbescheiden (Grundlagenbescheid) getroffen worden seien.

Gegen diese Feststellungsbescheide vom 10. Februar 1997 sei fristgerecht Berufung erhoben worden. Mit Berufungsentscheidung der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 28.10.2002 seien die Feststellungsbescheide (Grundlagenbescheide) vom 10.2.1997 bestätigt und die Berufung als unbegründet abgewiesen worden. Gegen diese Berufungsentscheidungen sei am 12.12.2002 Beschwerde beim Verwaltungsgerichtshof erhoben worden. Mit Beschluss vom 27.2.2008 – eingelangt am 13.3.2008 - seien die

Beschwerden vom Verwaltungsgerichtshof zurückgewiesen worden. In der Folge habe das Finanzamt die Berufungen gegen die Feststellungsbescheide als unzulässig zurückgewiesen (Bescheide vom 3. Dezember 2008), da die Feststellungsbescheide mangels eines gültigen Bescheidadressaten Nichtbescheide seien.

Auf Grund der oben angeführten Nichtbescheide sei der ursprüngliche Einkommensteuerbescheid 1989 gemäß § 295 BAO durch die vorliegenden Einkommensteuerbescheide 1989 vom 24. April 1997 und vom 14. Mai 1997 ersetzt worden. Aus der Nichtanerkennung der Ergebnisuweisung für das Jahr 1989 der atypischen stillen Beteiligungen auf Ebene des abgeleiteten Bescheides resultierten Einkommensteuernachzahlungen. Da die vorgenommene Abänderung des Einkommensteuerbescheides 1989 auf Basis von Nichtbescheiden erfolgt sei, entspreche sie damit nicht den gesetzlichen Bestimmungen.

Unstrittig sei nunmehr, dass sowohl der von der Abgabenbehörde ausgefertigte Bescheid vom 10.2.1997 als auch der Bescheid vom 28.10.2002 für das Streitjahr ins Leere gegangen seien. Damit habe der Abänderung jedoch ein tauglicher Feststellungsbescheid gefehlt. Da die abgeleiteten Einkommensteuerbescheide 1989 vom 24. April 1997 und vom 14. Mai 1997 somit rechtswidrig erlassen worden seien, und auch ein nachträglich erlassener Grundlagenbescheid diesen Mangel nicht heile (siehe VwGH 93/14/0203), sei dem Wiederaufnahmsantrag stattzugeben und der Rechtszustand herzustellen, der ohne Abänderung vorgelegen sei, also der Einkommensteuerbescheid 1989 in seiner ursprünglichen Fassung zu erlassen.

Diese Neuerlassung sei auch dann zwingend, wenn zu diesem Zeitpunkt bereits ein rechtswirksam erlassener Grundlagenbescheid vorliege, der im Ergebnis den abgeänderten Einkommensteuerbescheiden vom 24. April 1997 und vom 14. Mai 1997 entspreche. Verfahrensrechtlich berechtige dieser neue Grundlagenbescheid nämlich nur zur Abänderung des aufgrund der Wiederaufnahme neu erlassenen Bescheides.

Die beantragte Wiederaufnahme ermögliche diese rechtswidrige Abänderung gemäß § 295 BAO zu korrigieren. Abgeleitete Bescheide unterlägen der Verjährung, womit dem Rechtsunterworfenen grundsätzlich ein Rechtsverlust drohe. Die beantragte Wiederaufnahme ermögliche es dem Steuerpflichtigen, seine Ansprüche innerhalb der Verjährung geltend zu machen.

Das Finanzamt wies mit Bescheid vom 6. November 2008 den Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens zurück und führte begründend aus, dass die Eingabe nicht fristgerecht eingebracht worden sei. Des Weiteren werde unter Verweis auf § 304 lit. b BAO festgehalten,

dass nach Eintritt der Verjährung eine Wiederaufnahme des Verfahrens ausgeschlossen sei, sofern ihr nicht 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 liege.

In der Berufung vom 14. November 2008 bestritt der steuerliche Vertreter des Bw. den Eintritt der Verjährung hinsichtlich der Einkommensteuer für 1989.

Der Bw. habe sich im Jahr 1989 an der

- U Unternehmensbeteiligung und Leasing GmbH (Rechtsnachfolgerin X-AG) und der
- V Leasing Beteiligungs GmbH (Rechtsnachfolgerin X-AG) beteiligt.

Hinsichtlich der von diesen im Jahr 1989 erzielten Einkünfte seien am 4. September 1990 (1) und am 29. September 1990 (2) einheitlich und gesonderte Feststellungserklärungen abgegeben worden, über die mit Bescheiden vom 28. März 1991 (1) und vom 24. Mai 1991 (2) erklärungsgemäß abgesprochen worden sei. Im Jahr 1997 sei das Verfahren wiederaufgenommen worden und am 10. Februar 1997 je eine neuer einheitlicher und gesonderter Feststellungsbescheid erlassen worden. Gegen diese sei Berufung erhoben worden, welche mit Bescheiden vom 28. Oktober 2002 der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland abgewiesen worden seien. Die dagegen erhobenen Verwaltungsgerichtshofbeschwerden seien mit der Begründung, dass es sich bei den Entscheidungen der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland um Nichtbescheide gehandelt habe, zurückgewiesen worden. In weiterer Folge seien auch die Berufungen gegen die Feststellungsbescheide 1989 mit Bescheiden vom 7. Mai 2008 (müsste 3.12.2008 heißen - siehe die obigen Ausführungen unter Anmerkung im zweiten Absatz der Entscheidungsgründe) zurückgewiesen worden, da auch diese Bescheide nichtig gewesen seien.

Grund für die Nichtigkeit der Bescheide seine Fehler in deren Adressierung gewesen, da in den Feststellungsbescheiden bereits verstorbene Personen als Bescheidadressaten angeführt worden seien. Diesbezüglich sei zu beachten, dass auch in den Erstbescheiden vom 28.3.1991 sowie vom 24. 5.1991 bereits verstorbene Personen angeführt worden seien. Somit seien auch diese Bescheide als Nichtbescheide zu qualifizieren, womit über die Erklärungen zur einheitlichen und gesonderten Feststellung der Einkünfte vom 4. September 1990 und 27. September 1990 bislang nicht bescheidmäßig abgesprochen worden sei. Es seien daher die abgegebenen Erklärungen zur einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung der Einkünfte noch immer unerledigt und daher sei wegen mittelbarer Abhängigkeit der Einkommensteuer

1989 von diesen Grundlagenbescheiden gemäß § 209a Abs. 2 BAO Verjährung für 1989 noch nicht eingetreten.

Im Übrigen sei zu erwähnen, dass selbst, wenn man die Bescheide vom 28. März 1991 und vom 24. Mai 1991 nicht als Nichtbescheide qualifizieren würde, hinsichtlich der Einkommensteuer 1989 keine Verjährung eingetreten sein könne, denn dann müsste die Behörde aufgrund der Zurückweisungsbescheide neue, abgeleitete Bescheide gemäß § 295 BAO erlassen, da sie die abgeleiteten Bescheide rechtswidrig auf Grund von Nichtbescheiden neu erlassen habe. Zwingendes Ergebnis des Rechtsmittelverfahrens sei somit die Neuerlassung abgeleiteter Einkommensteuerbescheide für 1989. Daher sei auch wegen mittelbarer Abhängigkeit des Verfahrens von der Erledigung einer Berufung in Anwendung des § 209a BAO keine Verjährung eingetreten. Jede andere Auslegung der §§ 295 bzw. 209a BAO sei denkunmöglich, da es nicht sein könne, dass auf Grund von Fehlern, die die Finanzverwaltung zu vertreten habe (nämlich die Erlassung von Nichtbescheiden) und auf die die Steuerpflichtigen im Rahmen des Berufungsverfahren sogar aufmerksam gemacht hätten, wegen des langen Rechtsmittelverfahrens Verjährung zu Lasten der Steuerpflichtigen eingetreten sei.

Daher beantrage der Bw. auch ausdrücklich die Erlassung eines neuen abgeleiteten Bescheides, der den Rechtszustand vor Erlassung der rechtswidrig erlassenen, abgeleiteten Bescheide wiederherstelle, nämlich die Erlassung des Einkommenssteuerbescheides 1989 in seiner ursprünglichen Fassung.

Den in der Berufungsschrift gestellten Antrag auf Erlassung eines neuen abgeleiteten Bescheides gemäß § 295 BAO wies das Finanzamt mit Bescheid vom 5.10.2009 ab. Nach Wiedergabe der Bestimmung des § 295 BAO wurde in der Begründung ausgeführt, dass Voraussetzung für die Erlassung eines neuen abgeleiteten Bescheides die Abänderung, Aufhebung oder Erlassung eines Feststellungsbescheides sei. Ein diesbezüglicher Sachverhalt liege jedoch im vorliegenden Fall nicht vor. Die Zurückweisung einer Berufung gegen einen Feststellungsbescheid wegen dessen Unwirksamkeit sei der Abänderung, Aufhebung oder Erlassung eines Feststellungsbescheides gleichzuhalten (gemeint: nicht gleichzuhalten) und folglich seien die tatbestandsmäßigen Voraussetzungen für die Erlassung eines neuen abgeleiteten Bescheides im streitgegenständlichen Verfahren nicht gegeben.

In der dagegen fristgerecht eingebrachten Berufung brachte der Bw. vor, dass der Antrag auf Erlassung neuer Bescheide gemäß § 295 BAO ausdrücklich aufrecht erhalten werde, da im gegenständlichen Falle bis heute keine neuen rechtswirksamen Feststellungsbescheide ergangen seien. Der Auffassung der Finanzverwaltung, dass die tatbestandsmäßigen Voraussetzungen nicht gegeben seien, sei nicht zu folgen, da die nachträgliche

bescheidmäßige Erledigung, die den Grundlagenbescheid, der zur nachträglichen Änderung des ursprünglichen Einkommensteuerbescheides 1989 geführt habe, zum Nichtbescheid erkläre, der Aufhebung des Grundlagenbescheides gleichzusetzen sei.

Es könne nicht sein, dass gemäß VwGH 24.11.1980, 93/14/0203, der von einem Nichtbescheid abgeleitete Einkommensteuerbescheid zwar rechtswidrig ergangen sei, dieser aber dann nicht gemäß § 295 BAO wieder aufzuheben sei. Diese Auslegung widerspräche dem Zweck des § 295 BAO, da bei einer Berufung gegen den 1997 erlassenen, abgeleiteten Einkommensteuerbescheid mit einer Abweisung der Berufung gemäß § 252 BAO zu rechnen gewesen sei. Auch aus dem Blickwinkel des Rechtsschutzes sei in verfassungskonformer Interpretation § 295 BAO derart auszulegen, dass die Bestimmung auch im streitgegenständlichen Fall anzuwenden sei.

Festzuhalten sei, dass der Einkommensteuerbescheid 1989 auf Grund eines Nichtbescheides geändert worden sei, und dass dies rechtswidrig gewesen sei, und diese Rechtswidrigkeit - wie vom Bw. ausgeführt - auch durch einen etwaigen zukünftigen, gleichlautenden, einheitlichen und gesonderten Feststellungsbescheid nicht saniert werden könne. Ferner seien die Ausführungen des Erkenntnisses des VwGH (VwGH 19.12.2007, 2006/13/0115) im streitgegenständlichen Fall nicht zutreffend, da noch immer kein rechtsgültiger Feststellungsbescheid für das Jahr 1989 vorliege. Auch sei in diesem Zusammenhang zu betonen, dass neben den Einkünften auch noch die Aspekte Verjährung und Aussetzungszinsen zu beachten seien, sodass eine bloße Gleichschaltung der abgeleiteten Bescheide mit den Grundlagenbescheiden im streitgegenständlichen Fall jedenfalls zu kurz greife. Es sei ganz einfach nicht akzeptabel, dass rechtswidrige Bescheide für einen Steuerpflichtigen negative materielle Auswirkungen hätten. Die Voraussetzungen des § 295 BAO seien daher als gegeben anzusehen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Folgender Sachverhalt wird der Entscheidung zugrunde gelegt:

Im Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1989 wurden unter anderem auch dem Bw. zuzurechnende Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus atypischen stillen Beteiligung an der U Unternehmensbeteiligung und Leasing GmbH (Rechtsnachfolgerin X-AG nunmehr Y-GmbH) und an der V Leasing und Beteiligungs GmbH (Rechtsnachfolgerin X-AG nunmehr Y-GmbH) erfasst. Die Höhe der in die Bemessungsgrundlage einbezogenen Beträge ergab sich aus der erklärungsgemäßen Verarbeitung der Erklärungen der einheitlichen und gesonderten

Einkünfte der Mitunternehmerschaft gemäß § 188 BAO vom 28. März 1991 sowie vom 24. Mai 1991.

Auf Grund einer Betriebsprüfung (BP) betreffend die Jahre 1989 bis 1991 bei der X-AG erließ das zuständige Finanzamt am 10.2.1997 neue Feststellungsbescheide (Grundlagenbescheid) für 1989, welche mittels Berufung bekämpft wurden.

Von diesen neuen Feststellungsbescheiden als Grundlagenbescheide abgeleitet erließ das für die Einkommensteuererhebung des Bw. zuständige Finanzamt am 24. April 1997 und am 14. Mai 1997 jeweils einen geänderten Einkommensteuerbescheid. Diese erwuchsen unstrittig einen Monat nach Zustellung und damit noch im Jahr 1997 in Rechtskraft.

In den gegen die die Grundlagenbescheide betreffenden abweisenden Berufungsentscheidungen vom 28.10.2002 zu den Zlen 2002/13/0224 und 2002/13/2005 am 12.12.2002 eingebrachten Beschwerden an den Verwaltungsgerichtshof, welche mit Entscheidung vom 27.2.2008 als unzulässig zurückgewiesen wurden, stellte der Bw. (Beschwerdeführer Nr. 344 bzw. Nr. 327) durch seinen ausgewiesenen Vertreter dar, dass die Feststellungsbescheide 1989 (Grundlagenbescheide) vom 10.2.1997 falsch adressiert gewesen seien.

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

Auf Grund der Zurückweisungsbeschlüsse des Verwaltungsgerichtshofes vom 27.2.2008 betreffend die Beschwerden gegen die Berufungsentscheidungen vom 28.10.2002 der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland wies das für die Erlassung der Feststellungsbescheide zuständige Finanzamt die die Feststellungsbescheide bekämpfenden Berufungen vom 17.4.1997 mit Bescheiden vom 3.12.2008 als unzulässig zurück, weil den bekämpften Schriftstücken der Behörde mangels eines gültigen Bescheidadressaten kein Bescheidcharakter zukomme.

Aus der oben zitierten Formulierung der Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof vom 12. Dezember 2002 ist ersichtlich, dass das Finanzamt mit der Zurückweisung (vom 3. Dezember 2008) der Berufungen gegen die Grundlagenbescheide lediglich einen Mangel bestätigte, der dem Bw. bzw. seinem Vertreter schon spätestens am 12.12.2002 bekannt und bewusst war.

Ein Wiederaufnahmsantrag hinsichtlich Einkommensteuer 1989 wurde vom Bw. vor dem streitgegenständlichen Antrag vom 21. Juli 2008 nicht gestellt.

Dieser Sachverhalt ergibt sich aus dem glaubhaften Vorbringen des Bw. im gegenständlichen Verfahren und den Beschwerde vom 12. Dezember 2002 und ist insoweit nicht strittig.

Rechtliche Würdigung:

1.) Betreffend Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer für 1989:

Gemäß § 304 lit. a BAO ist nach Eintritt der Verjährung eine Wiederaufnahme des Verfahrens ausgeschlossen, sofern ihr nicht ein 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, eingebrachter Antrag gemäß § 303 Abs. 1 BAO zugrunde liegt.

Gemäß § 304 lit. b BAO ist 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 BAO zugrunde liegt.

Eine Wiederaufnahme des Verfahrens auf Antrag hinsichtlich Einkommensteuer 1989 ist von den zitierten Ausnahmefällen abgesehen nur dann zulässig, wenn für dieses Verfahren nicht bereits Verjährung eingetreten ist.

Nach § 209 Abs. 3 BAO idgF verjährt das Recht auf Festsetzung einer Abgabe spätestens zehn Jahre nach Entstehung des Abgabenanspruches (§ 4 BAO). Der Abgabenanspruch der veranlagten Einkommensteuer entsteht nach § 4 Abs. 2 lit. a Z 2 BAO mit Ablauf des Kalenderjahres, für das die Veranlagung vorgenommen wird, soweit nicht der Abgabenanspruch nach § 4 Abs. 2 lit. a Z 1 BAO schon früher entstanden ist, oder wenn die Abgabepflicht im Lauf eines Veranlagungszeitraumes erlischt, mit dem Zeitpunkt des Erlöschens der Abgabepflicht.

Bei der veranlagten Einkommensteuer für 1989 trat mit Ablauf des Jahres 1999 die absolute Festsetzungsverjährung ein. Am Eintritt der absoluten Verjährung ändert auch der Umstand nichts, dass die absolute Verjährungsfrist erst mit Steuerreformgesetz 2005, BGBl. I 2004/57 ab 1. Jänner 2005 von fünfzehn auf zehn Jahre verkürzt wurde, da die absolute Verjährung der Einkommensteuer 1989 selbst nach Maßgabe einer fünfzehnjährigen absoluten Verjährungsfrist jedenfalls schon mit Ablauf des Jahres 2004 - und damit jedenfalls vor Antragstellung auf Wiederaufnahme - eintrat.

Dem Vorbringen des Bw., dass nach Maßgabe des § 209a Abs. 2 BAO die Verjährung noch nicht eingetreten sei, ist entgegenzuhalten:

Gemäß § 209a Abs. 1 BAO idgF steht einer Abgabefestsetzung, die in einer Berufung zu erfolgen hat, der Eintritt der Verjährung nicht entgegen.

Gemäß § 209a Abs. 2 BAO idgF steht der Abgabefestsetzung, wenn diese unmittelbar oder mittelbar von der Erledigung einer Berufung oder eines in Abgabenvorschriften vorgesehenen Antrages (§ 85 BAO) abhängt, der Eintritt der Verjährung nicht entgegen, wenn die Berufung oder der Antrag vor diesem Zeitpunkt, wenn ein Antrag auf Aufhebung gemäß § 299 Abs. 1 BAO vor Ablauf der Jahresfrist des § 302 Abs. 1 BAO oder wenn ein Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens rechtzeitig im Sinne des § 304 BAO eingebracht wurde.

Schon aus dem Wortlaut der Bestimmung ergibt sich, dass diese aufgezählten, rechtzeitigen Anbringen den Eintritt der Verjährung nicht verhindern, sondern unter den dort genannten Voraussetzungen eine Abgabefestsetzung trotz des Eintrittes der Verjährung zulassen. Damit kann die Rechtsansicht des Bw., dass Verjährung noch nicht eingetreten sei, nicht geteilt werden.

Für den strittigen Wiederaufnahmsantrag kommt § 209a Abs. 2 BAO idgF nur zur Anwendung, wenn dieser trotz eingetretener Verjährung rechtzeitig iSd § 304 BAO eingebracht wurde. Der Umstand, dass allenfalls die Abgabefestsetzung noch auf Grund anderer noch nicht erledigter Anträge trotz Eintritt der Verjährung zulässig sein könnte, bedeutet noch nicht, dass die Abgabefestsetzung auf Grund des gegenständlichen Wiederaufnahmsantrages zulässig ist. Gegenstand des Berufungsverfahrens ist lediglich die Frage der Zulässigkeit des Wiederaufnahmsantrages vom 21. Juli 2008.

Die in einer Anfragebeantwortung des BMF vom 28. Oktober 2005 vertretene Rechtsansicht, wonach die Wiederaufnahme auch dann zu bewilligen sei, wenn die Bemessungsverjährung der Erlassung eines neuerlichen Änderungsbescheides entgegenstehe, ist gemäß § 6 Abs. 1 UFSG für den Unabhängigen Finanzsenat nicht bindend. Die Beurteilung der gegenständlichen Rechtsfragen hat ausschließlich an Hand der gesetzlichen Bestimmungen zu erfolgen.

Für die Bewilligung einer beantragten Wiederaufnahme sieht - wie oben ausgeführt - § 304 BAO Ausnahmen von der grundsätzlich maßgebenden Befristung durch die Verjährung vor.

Die Siebenjahresfrist des § 304 lit. a BAO ist unterbrechbar (bzw. ab 2005 verlängerbar) und hemmbar. Die absolute Verjährungsfrist (§ 209 Abs. 3 BAO) begrenzt auch die Frist des § 304 lit. a BAO (Ritz, BAO3, § 304, Tz 5 mwN).

Für den gegenständlichen Wiederaufnahmsantrag vom 21. Juli 2008 ist ausschlaggebend, dass dieser nicht vor Eintritt der absoluten Verjährung, welche mit Ablauf des Jahres 1999 (jedenfalls aber mit Ablauf des Jahres 2004) eingetreten ist, eingebracht wurde. Aus diesem Grund ist die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO auf Grund des Antrages vom 21. Juli 2008 nach § 304 lit. a BAO nicht zulässig.

Bei der Fünfjahresfrist des § 304 lit. b BAO ist unter Rechtskraft die formelle Rechtskraft zu verstehen (Ritz, ÖStZ 1995, 120; Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO § 304 Anm. 5). Diese Frist ist vor allem bedeutsam, wenn die Frist des § 304 lit. a BAO im Zeitpunkt der Stellung des Wiederaufnahmsantrages bereits abgelaufen ist (somit insbesondere für nach Ablauf der absoluten Verjährungsfrist des § 209 Abs. 3 BAO gestellte Wiederaufnahmsanträge).

Im gegenständlichen Fall wurde nicht bestritten, dass die formelle Rechtskraft des Einkommensteuerbescheides 1989 vom 14. Mai 1997 bereits im Jahr 1997 eingetreten ist. Daraus ergibt sich, dass der nunmehr am 21. Juli 2008 eingebrachte Wiederaufnahmsantrag nicht innerhalb der Fünfjahresfrist des § 304 lit. b BAO eingebracht wurde.

Damit ist der Abgabenbehörde erster Instanz zuzustimmen, wenn aus diesem Grund der gegenständliche Wiederaufnahmsantrag zurückgewiesen wurde.

Wäre der Wiederaufnahmsantrag als rechtzeitig anzusehen, ist anhand der Kriterien des § 303 Abs. 1 BAO dessen Rechtmäßigkeit zu prüfen.

Gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO - worauf sich der strittige Antrag in seiner Begründung ausdrücklich stützt - ist dem Antrag einer Partei auf Wiederaufnahme eines durch Bescheid abgeschlossenen Verfahrens stattzugeben, wenn ein Rechtsmittel gegen den Bescheid nicht oder nicht mehr zulässig ist und Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im abgeschlossenen Verfahren ohne grobes Verschulden der Partei nicht geltend gemacht werden konnten und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Der Antrag auf Wiederaufnahme ist gemäß Abs. 2 leg. cit. 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.

Die oben zitierte Frist von drei Monaten beginnt mit Kenntnis des Wiederaufnahmsgrundes und nicht erst mit dessen Beweisbarkeit zu laufen und ist nicht verlängerbar (Ritz, BAO³, § 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 zu vertreten, sondern auch die derjenigen Personen, deren er sich zur Erfüllung seiner steuerlichen Pflichten bedient (VwGH 12.8.1994, 91/14/0018).

Ein verspäteter Antrag auf Wiederaufnahme ist zurückzuweisen (Ritz, BAO³, § 303 Tz 28 und die dort angeführte Judikatur und Literatur).

Im Antrag auf Wiederaufnahme vom 21. Juli 2008 beruft sich der Bw. ausdrücklich darauf, dass die Qualifizierung des Grundlagenbescheides eine neu hervorgekommene Tatsache darstelle.

Dazu hat der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung (vgl. etwa VwGH 26.4.1994, 91/14/0129) ausgesprochen, dass Tatsachen im Sinne des § 303 Abs. 1 lit. b BAO ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände seien, also 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 demnach 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 gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO in Betracht. Erst nach Erlassung des das wieder aufzunehmende Verfahren abschließenden Bescheides entstandene Tatsachen oder Beweismittel (nova producta) sind daher keine tauglichen Wiederaufnahmegründe.

Die Entscheidung eines Gerichtes oder einer Verwaltungsbehörde in einer bestimmten Rechtssache stellt weder eine neue Tatsache (VwGH 17.9.1990, 90/15/0118, mwN) noch ein neu hervorgekommenes Beweismittel im Sinne des § 303 Abs. 1 lit. b BAO dar, sondern basiert vielmehr selbst auf Tatsachen bzw. Beweismitteln (VwGH 21.2.1985, 93/16/0027).

Damit kann zusammenfassend festgestellt werden, dass als Neuerungstatbestand im Sinne des § 303 Abs. 1 lit. b BAO nicht - wie vom Bw. ins Treffen geführt - die Entscheidung über die Zurückweisung der Berufung vom 3.12.2008 herangezogen werden kann, sondern ausschließlich die Tatsachen und Beweismittel, die zu dieser Entscheidung geführt haben (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 Tatsachen sowie die Gründe der Falschadressierung der Feststellungsbescheide vom 10.2.1997 wurden vom Bw. jedenfalls im Rahmen seiner Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof vom 12. Dezember 2002 vorgebracht. Die Tatsache und die entsprechenden Beweismittel waren dem Bw. daher spätestens an diesem Tag bekannt und bewusst.

Der strittige Antrag auf Wiederaufnahme gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO betreffend die Einkommensteuer 1989, datiert vom 21. Juli 2008, wurde damit mehr als fünf Jahre nach der nachweislichen Kenntniserlangung der dafür behaupteten Gründe eingebracht, womit dieses Anbringen aus Sicht des Neuerungstatbestandes gemäß § 303 BAO jedenfalls als verspätet zu werten ist.

Der Wiederaufnahmsantrag vom 21. Juli 2008 wurde daher im Hinblick auf die obigen Ausführungen von der Abgabenbehörde erster Instanz zu Recht zurückgewiesen.

2.) Betreffend Antrag auf Änderung des Einkommensteuerbescheides 1989 gemäß § 295 BAO

Hinsichtlich des Antrages auf Erlassung eines abgeleiteten Bescheides gemäß § 295 BAO ist festzuhalten, dass seit Ergehen des abgeleiteten Bescheides vom 14. Mai 1997 bis zur Einbringung dieses Antrages kein neuer Grundlagenbescheid rechtlich existent wurde.

Der Bw. vertritt jedoch den Standpunkt, dass aufgrund des Wegfalls der abgeänderten Feststellungsbescheide vom 10.2.1997 die auf deren Grundlage erlassenen Einkommensteuerbescheide 1989 vom 24. April 1997 und 14. Mai 1997 nicht mehr von diesen abzuleiten seien, und daher gemäß § 295 BAO im Sinne einer Rückgängigmachung der seinerzeitigen Anpassung nun in Anpassung an den ursprünglichen Grundlagenbescheid vom 28.3.1991 (der im Übrigen auch nicht rechtswirksam erlassen wurde) abzuändern seien.

Mit dieser Ansicht missversteht der Bw. die grundsätzliche Aufgabe, die § 295 Abs. 1 BAO zukommt. Gemäß § 295 Abs. 1 BAO idgF ist ein Bescheid, der von einem Feststellungsbescheid abzuleiten ist, ohne Rücksicht darauf, ob die Rechtskraft eingetreten ist,

im Fall der nachträglichen Abänderung, Aufhebung oder Erlassung des Feststellungsbescheides von Amts wegen durch einen neuen Bescheid zu ersetzen oder, wenn die Voraussetzungen für die Erlassung des abgeleiteten Bescheides nicht mehr vorliegen, aufzuheben. Mit der Änderung oder Aufhebung des abgeleiteten Bescheides kann gewartet werden, bis die Abänderung oder Aufhebung des Feststellungsbescheides oder der nachträglich erlassene Feststellungsbescheid rechtskräftig geworden ist.

Die Bestimmung des § 295 Abs. 1 BAO soll gewährleisten, dass abgeleitete Bescheide - hier der Einkommensteuerbescheid 1989 - dem aktuell vorliegenden Grundlagenbescheid und der materiellen Rechtslage entsprechen. Die grundsätzliche Funktion der genannten Vorschrift besteht darin, abgeleitete Bescheide mit den aktuellen Inhalten der zugrunde liegenden Feststellungsbescheide in Einklang zu bringen (vgl. VwGH 9.7.1997, 95/13/0044; VwGH 9.7.1997, 95/13/0045).

Gemäß § 295 Abs. 2 BAO gilt Abs. 1 sinngemäß, wenn ein Bescheid von einem Abgaben-, Mess-, Zerlegungs- oder Zuteilungsbescheid abzuleiten ist.

Gemäß Abs. 3 leg. cit. ist ein Bescheid, ohne Rücksicht darauf, ob die Rechtskraft eingetreten ist, auch ansonsten zu ändern oder aufzuheben, wenn der Spruch dieses Bescheides anders hätte lauten müssen oder dieser Bescheid nicht hätte ergehen dürfen, wäre bei seiner Erlassung ein anderer Bescheid bereits abgeändert, aufgehoben oder erlassen gewesen. Mit der Änderung oder Aufhebung des Bescheides kann gewartet werden, bis die Abänderung oder Aufhebung des anderen Bescheides oder der nachträglich erlassene andere Bescheid rechtskräftig geworden ist.

Schon aus dem Wortlaut des § 295 BAO ergibt sich, dass es sich bei einer Änderung oder Aufhebung gemäß § 295 BAO um eine amtswegige Maßnahme handelt. § 295 BAO sieht - anders als etwa §§ 201 und 299 BAO - kein Antragsrecht zusätzlich zur Vorgangsweise von Amts wegen vor. Ein solches Antragsrecht ist auch schon deshalb überflüssig, weil § 295 BAO der Abgabenbehörde keinen Ermessensspielraum lässt, sondern von Amts wegen zwingend zu beachten ist (VwGH 28.3.1996, 94/16/0254).

Die Verpflichtung zur Änderung oder Aufhebung nach § 295 BAO kann mittels eines Devolutionsantrages gemäß § 311 Abs. 2 BAO - aber nicht mittels eines Antrages nach § 295 BAO - eingefordert werden (vgl. auch Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO, § 295 Anm. 12, § 311 Anm. 18).

Im streitgegenständlichen Fall ist es unstrittig, dass es dem für die einheitliche und gesonderte Feststellung zuständigen Finanzamt bis zum 14. November 2008 - dem Zeitpunkt

der Einbringung des Antrages auf Erlassung eines abgeleiteten Bescheides gemäß § 295 BAO - nicht gelungen ist, einen rechtsgültigen Grundlagenbescheid zu erlassen.

Die oben genannte Verpflichtung des für die Erlassung des abgeleiteten Einkommensteuerbescheides zuständigen Finanzamtes zur Änderung des Einkommensteuerbescheides 1989 des Bw. setzt jedoch die rechtliche Existenz eines Grundlagenbescheides voraus. Wurde ein solcher nicht erlassen, ist eine Änderung gemäß § 295 BAO unzulässig (vgl. VwGH 24.11.1998, 93/14/0203).

Obwohl es unbestritten ist, dass die Bescheidänderung im Jahr 1997 aufgrund eines Nichtbescheides erfolgte, kann dieser Mangel nun nicht mehr im Wege einer weiteren Änderung gemäß § 295 BAO saniert werden.

Dieser Mangel wäre vielmehr im damaligen Einkommensterverfahren einzuwenden gewesen und hätte in weiterer Folge zur Aufhebung des entsprechenden, abgeleiteten Bescheides führen müssen (vgl. VwGH 24.11.1998, 93/14/0203). Eine Berufung gegen den abgeleiteten Einkommensteuerbescheid wegen des Fehlens eines wirksam ergangenen Grundlagenbescheides wäre daher - entgegen der Behauptung des Bw. - damals erfolgreich gewesen.

Eine nunmehrige Änderung des Einkommensteuerbescheides 1989 gemäß § 295 BAO ist daher auch deshalb unzulässig, weil zwischen der Erlassung des zuletzt gültig gewordenen Einkommensteuerbescheides am 14. Mai 1997 und dem zu beurteilenden Antrag auf Erlassung eines abgeleiteten Bescheides vom 14. November 2008 kein rechtsgültiger Grundlagenbescheid ergangen ist.

Der Meinung des Bw., die Zurückweisung der Berufung gegen den Grundlagenbescheid sei einer Abänderung oder Aufhebung des Grundlagenbescheides gleichzuhalten, wird entgegengehalten, dass zwar die Zurückweisung einer Berufung gegen den Grundlagenbescheid neben anderen Gründen auch jenen der Nichtexistenz des bekämpften Bescheides haben kann, die Frage der Existenz eines Grundlagenbescheides aber in erster Linie Thema einer Berufung gegen den angeblich von einem Grundlagenbescheid abgeleiteten Einkommensteuerbescheid sein muss, da sowohl die Berechtigung zur Erlassung eines gemäß § 295 BAO abgeleiteten Bescheides als auch die Übereinstimmung der Bemessungsgrundlage mit den im Grundlagenbescheid getroffenen Feststellungen ausschließlich im Einkommensterverfahren zu überprüfen sind.

Aufgrund des nicht vorgesehenen Antragsrechtes in § 295 BAO und in Ermangelung eines wirksamen Grundlagenbescheides als Basis für eine Änderung gemäß § 295 BAO ist daher der

Antrag auf Erlassung eines abgeleiteten Bescheides (Einkommensteuerbescheides 1989) im streitgegenständlichen Fall als unzulässig zurückzuweisen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 5. Jänner 2010