



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw. gegen den Bescheid des FA vom 29. August 2008 betreffend Zurückweisung des Antrages auf Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs 1 BAO betreffend Einkommensteuer 1989 sowie gegen den Bescheid des FA vom 12. Mai 2009 betreffend Abweisung des Antrages auf Erlassung eines gemäß § 295 BAO abgeleiteten Bescheides entschieden:

Die Berufung gegen den Zurückweisungsbescheid vom 29. August 2008 betreffend Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs 1 BAO betreffend Einkommensteuer 1989 wird als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Der Bescheid vom 12. Mai 2009, mit welchem der Antrag auf Erlassung eines gemäß § 295 BAO abgeleiteten Einkommensteuerbescheides für 1989 abgewiesen wurde, wird abgeändert. Der Antrag auf Erlassung eines gemäß § 295 BAO abgeleiteten Bescheides wird als unzulässig zurückgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Schreiben, datiert vom 11. August 2008, stellte die Berufungswerberin (in der Folge mit Bw. bezeichnet) einen Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 BAO betreffend „gem. § 295 BAO abgeänderter Einkommensteuerbescheid 1989“, ausgestellt am 29.4.1997.

Als Wiederaufnahmegrund wird folgendes vorgebracht:

„Mit Bescheid vom 07.05.2008 - eingelangt am 14.05.2008 - wurde festgestellt, dass der dem oben genannten Einkommensteuerbescheid 1989 zugrunde liegende Bescheid gem. § 188 BAO vom 10.02.1997 mangels gültigem Bescheidadressaten der Bescheidcharakter fehlt und dieser somit keine normative Kraft entfalten konnte. Es handelt sich um einen Nichtbescheid.

Die Qualifizierung des Grundlagenbescheides als Nichtbescheid stellt eine neu hervorgekommene Tatsache im Sinn des § 303 Abs. 1 lit. b BAO dar und ist als tauglicher Wiederaufnahmegrund zu qualifizieren. Wenn selbst der bescheiderlassenden Behörde die Tatsache nicht bekannt war, dass der Grundlagenbescheid nicht über Bescheidcharakter verfügte, so kann diese Tatsache im Verhältnis zum Rechtsunterworfenen nur als „neu hervorgekommen“ gelten. Den Wiederaufnahmewerber trifft kein grobes Verschulden an der Nichtgeltendmachung dieses Umstandes.“

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

Mit Grundlagenbescheid für das Jahr 1989, datiert mit 24.5.1991, seien anteilige Einkünfte aus Gewerbebetrieb zugewiesen worden. Im Jahr 1993 (12. Oktober 1993) habe eine den Zeitraum 1989 - 1991 betreffende Betriebsprüfung, die bis 18. Juni 1996 gedauert habe, begonnen; der BP-Bericht sei mit 20. September 1996 datiert. Das Finanzamt habe am 10. Februar 1997, eingelangt am 19. März 1997, einen Bescheid gem. § 188 BAO an die „XY-Gesellschaft“ erlassen, wobei hinsichtlich des Jahres 1989 eine abweichende Feststellung gegenüber dem Grundlagenbescheid vom 28. März 1991 getroffen worden sei.

Gegen den Bescheid vom 10. Februar 1997 sei zeitgerecht Berufung erhoben worden. Mit Berufungsentscheidung vom 28. Oktober 2002 sei der Grundlagenbescheid vom 10. Februar 1997 bestätigt und die Berufung als unbegründet abgewiesen worden. Gegen diese Erledigung sei am 12. Dezember 2002 eine Beschwerde beim Verwaltungsgerichtshof eingebracht worden, welcher mit Beschluss vom 27. Februar 2008 - eingelangt am 13. März 2008 - die Beschwerde zurückgewiesen habe. Mit Bescheid vom 7. Mai 2008 habe die Finanzverwaltung zur Steuernummer der Beteiligungsgesellschaft einen Zurückweisungsbescheid zur Berufung vom 17. April 1997 erlassen.

Der nunmehr vorliegende Zurückweisungsbescheid erklärt den Grundlagenbescheid 1989 vom 10.02.1997, mangels gültigem Bescheidadressaten, zu einem Nichtbescheid und weist die Berufung als unzulässig zurück. Aufgrund vorhin erwähnter Nichtbescheide, erlassen durch das Finanzamt, sei der ursprüngliche Einkommensteuerbescheid 1989 gem. § 295 BAO durch den vorliegenden Einkommensteuerbescheid 1989 vom 10.02.1997 ersetzt worden. Die

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

Die Abänderung eines abgeleiteten Bescheides gemäß § 295 BAO sei nur dann zulässig, wenn der betreffende Bescheid von einem Grundlagenbescheid abzuleiten sei. Unbestritten sei nunmehr der von der Abgabenbehörde ausgefertigte Bescheid vom 10. Februar 1997 als auch der Bescheid vom 28. Oktober 2002 für das Streitjahr 1989 ins Leere gegangen. Damit habe jedoch der Abänderung ein tauglicher Feststellungsbescheid gefehlt. Da der abgeleitete Einkommensteuerbescheid rechtswidrig erlassen worden sei und auch ein nachträglich rechtswirksam erlassener Grundlagenbescheid diesen Mangel nicht heile (siehe VwGH 93/14/0203), sei dem Wiederaufnahmeantrag stattzugeben. Da der Rechtszustand herzustellen sei, der ohne Abänderung gemäß § 295 BAO vorgelegen sei, sei der Einkommensteuerbescheid in der Fassung des ursprünglichen Einkommensteuerbescheides zu erlassen.

Das Finanzamt wies diesen Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO mit Bescheid, datiert mit 29. August 2008, zurück. Unter Anführung von Bestimmungen der BAO wies das Finanzamt u.a. darauf hin, dass der Antrag auf Wiederaufnahme nach 11 Jahren, verspätet, eingebracht worden sei.

Mit Schreiben, datiert mit vom 9. September 2008 erhob die Bw gegen den oben stehenden Zurückweisungsbescheid das Rechtsmittel der Berufung und begründete dies wie folgt:

Das Finanzamt habe den Antrag der Bw. auf Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend das Jahr 1989 mit der Begründung zurückgewiesen, dass der Antrag auf Wiederaufnahme nicht rechtzeitig eingebracht worden sei, da hinsichtlich des Einkommensteuerbescheides bereits Verjährung eingetreten sei. Dies sei aus Sicht der Bw. unrichtig.

Die Bw. habe sich im Jahr 1989 an der XY beteiligt. Hinsichtlich der Einkünfte für 1989 sei am 27.9.1990 eine einheitlich und gesonderte Feststellungserklärung abgegeben worden. Mit Bescheid vom 24.5.1991 sei die Mitunternehmerschaft erklärungsgemäß veranlagt worden. Im Jahr 1997 sei das Verfahren hinsichtlich der Einkünfte für 1989 wieder aufgenommen worden, und es sei am 10. Februar 1997 ein neuer einheitlich und gesonderter Feststellungsbescheid erlassen worden. Gegen diesen sei Berufung erhoben worden, welche mit Bescheid vom 28. Oktober 2002 von der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland abgewiesen worden sei. Gegen diese Berufungsentscheidung sei eine Verwaltungsgerichtshof-Beschwerde erhoben und diese Beschwerde mit Entscheidung vom 27. Februar 2008 zurückgewiesen worden, da es bei der Erledigung der Finanzlandesdirektion für Wien,

Niederösterreich und Burgenland um einen nichtigen Bescheid gehandelt habe. In weiterer Folge sei auch die Berufung gegen den einheitlichen und gesonderten Feststellungsbescheid für 1989 vom 17. April 1997 mit Bescheid vom 17.4.2008 zurückgewiesen worden, da auch dieser Bescheid nichtig gewesen sei.

Grund für die nichtigen Bescheide seien Fehler in der Adressierung gewesen, insbesondere seien in dem einheitlichen und gesonderten Feststellungsbescheid bereits verstorbene Personen angeführt worden. Diesbezüglich sei zu beachten, dass auch in dem Bescheid vom 24.5.1991 bereits verstorbene Personen angeführt gewesen seien (Anmerkung: Es folgen diverse Namensnennungen).

Somit sei aufgrund der Judikatur des VwGH auch der Bescheid vom 24.5.1991 als Nichtbescheid zu qualifizieren. Als Ergebnis der obigen Ausführungen sei ersichtlich, dass mit Erklärung vom 27.9.1990 für die Beteiligung eine einheitliche und gesonderte Feststellungserklärung abgegeben worden sei, aber bis zum heutigen Tage sei diese nicht bescheidmäßig veranlagt worden.

Somit könne hinsichtlich des Jahres 1989 keine Verjährung eingetreten sein, weil gemäß § 209 a Abs. 2 BAO die Einkommensteuerveranlagung mittelbar von der Erledigung der abgegebenen einheitlichen und gesonderten Feststellungserklärung abhängt (siehe Ellinger-Iro-Kramer-Sutter-Urtz in: Bundesabgabenordnung zu § 209 a BAO, Anmerkung 11; Ritz, BAO, § 209 a, Rz 7). Aus Gründen der Übersichtlichkeit würden die wesentlichen Daten nochmals angeführt:

1991 - Einheitlich und gesonderte Feststellungserklärung für 1989 vom 24.5.1991

1997 - Wiederaufnahme des Verfahrens für 1989 und neuer einheitlich und gesonderter Feststellungsbescheid vom 10.2.1997

1997 - Berufung gegen diese Bescheide vom 17.4.1997

1997 - Einkommensteuerbescheid vom 29.4.1997

2002 - Berufungsentscheidung vom 28.10.2002 der FLD für Wien, NÖ. und Bgld.

2002 - Fristgerechte Einreichung einer VwGH-Beschwerde am 12.12.2002

2008 - Mit 27.2.2008 Zurückweisung der VwGH-Beschwerde, da die Erledigung der FLD als nichtiger Bescheid zu qualifizieren sei.

2008 - Mit 7.5.2008 Zurückweisung der Berufung vom 17.4.1997, da auch der Bescheid des Finanzamtes als nichtiger Bescheid zu qualifizieren sei.

2008 – Mit 11.8.2008 Wiederaufnahmeantrag

Im Übrigen sei zu erwähnen, dass selbst, wenn man den Bescheid vom 24.5.1991 nicht als nichtigen Bescheid qualifizieren würde, hinsichtlich des Einkommensteuerbescheides für 1989 keine Verjährung eingetreten sein könne. Denn dann hätte die Behörde aufgrund der Zurückweisungsbescheide gemäß § 295 BAO einen neuen abgeleiteten Bescheid erlassen müssen, da sie den abgeleiteten Bescheid rechtswidrig aufgrund eines Nichtbescheides neu erlassen habe. Als zwingendes Ergebnis des Rechtsmittelverfahrens gegen die nichtigen Bescheide, wären somit neue abgeleitete Bescheide zu erlassen. Auch aus diesem Grund könne gemäß § 209 a BAO keine Verjährung eingetreten sein, da der Einkommensteuerbescheid für 1989 somit indirekt von der Erledigung der Berufung abhängig gewesen sei.

Jede andere Auslegung der §§ 295 und 209a BAO sei denkunmöglich, denn es könne nicht sein, dass aufgrund von Fehlern, die die Finanzverwaltung zu vertreten habe (nämlich die Erlassung von Nichtbescheiden) auf die die Steuerpflichtigen im Rahmen des Berufungsverfahren sogar aufmerksam machten und aufgrund des langen Rechtsmittelverfahrens, Verjährung zu Lasten des Steuerpflichtigen eintrete.

Aus diesem Grund beantragt die Bw. ausdrücklich, einen abgeleiteten Bescheid zu erlassen, der den Rechtszustand wiederherstellt, der vor Erlassung des rechtswidrigen abgeleiteten Bescheides bestanden hat.

Den in der Berufungsschrift gestellten Antrag auf Erlassung eines neuen abgeleiteten Bescheides gemäß § 295 BAO wies das Finanzamt mit Bescheid vom 12.5.2009 ab.

Nach Zitierung der Bestimmung des § 295 Abs. 1 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 im vorliegenden Fall jedoch nicht vor. Die Zurückweisung einer Berufung gegen einen Feststellungsbescheid wegen dessen Unwirksamkeit, sei der Abänderung, Aufhebung oder Erlassung eines Feststellungsbescheides nicht gleich zu halten. Die tatbestandsmäßigen Voraussetzungen für die Erlassung eines neuen abgeleiteten Bescheides seien im streitgegenständlichen Verfahren nicht gegeben.

In der dagegen eingebrachten Berufung, datiert mit 29.5.2009, brachte die Bw. vor, dass der Antrag auf Erlassung neuer Bescheide gemäß § 295 BAO ausdrücklich aufrecht erhalten werde, da im gegenständlichen Fall bis heute keine neuen rechtswirksamen Feststellungsbescheide ergangen seien. Der Auffassung der Finanzverwaltung, die tatbestandsmäßigen Voraussetzungen des § 295 BAO seien nicht gegeben, 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-Erkenntnis vom 24. November 1980, Zl. 93/14/0203, der von einem Nichtbescheid abgeleitete Einkommensteuerbescheid zwar rechtswidrig ergangen sei, dieser aber dann nicht gemäß § 295 BAO wieder aufzuheben sei. Dieser Auslegung widerspräche dem Zweck des § 295 BAO, da bei einer Berufung gegen den abgeleiteten Einkommensteuerbescheid diese gemäß § 252 BAO abgewiesen worden wäre. Auch aus dem Blickwinkel des Rechtsschutzes sei in verfassungskonformer Interpretation § 295 BAO in der Weise auszulegen, dass die Bestimmung auch im streitgegenständlichen Fall anzuwenden sei. Faktum sei, dass der Einkommensteuerbescheid 1989 aufgrund eines Nichtbescheides geändert worden sei und dass dies rechtswidrig gewesen sei, und diese Rechtswidrigkeit, wie von der Bw. ausgeführt, auch durch einen etwaigen zukünftigen gleichlautenden einheitlichen und gesonderten Feststellungsbescheid nicht saniert werden könne. Die Ausführungen des zu diesem Thema ergangenen VwGH-Erkenntnisses vom 19. 12.2007, Zl. 2006/13/0115, seien im streitgegenständlichen Fall nicht anwendbar, da noch immer kein rechtsgültiger Feststellungsbescheid für das Jahr 1989 vorliege. In diesem Zusammenhang sei 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 streitgegenständliche Fall jedenfalls zu kurz greife. Es sei ganz einfach nicht akzeptabel, dass rechtswidrige Bescheide für einen Steuerpflichtigen negative materielle Auswirkungen hätten.

Über die Berufung wurde erwogen:

A) Wiederaufnahme des Verfahrens

Gemäß § 304 der Bundesabgabenordnung (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 gemäß § 303 Abs. 1 BAO zugrunde liegt.

1) Eintritt der Verjährung:

Um die Zulässigkeit der Wiederaufnahme des Verfahrens und damit des auf diese Maßnahme gerichteten Antrages beurteilen zu können, ist zuerst zu prüfen, ob die Verjährung hinsichtlich der Einkommensteuer für das Jahr 1989 bereits eingetreten ist.

Nach § 209 Abs. 3 BAO 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 insbesondere 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 das Jahr 1989 ist mit Ablauf des Jahres 1999 diese absolute Verjährung eingetreten. Am Eintritt der absoluten Verjährung ändert auch der Umstand nichts, dass die absolute Verjährungsfrist erst mit dem Steuerreformgesetz 2005, BGBl. I 2004/57, ab 1. Jänner 2005 von fünfzehn auf zehn Jahre verkürzt worden ist, wäre doch die absolute Verjährung der Einkommensteuer für 1989 selbst nach Maßgabe einer fünfzehnjährigen absoluten Verjährungsfrist mit Ablauf des Jahres 2004 eingetreten.

§ 209a Abs. 1 und 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) 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.

Schon aus dem Wortlaut dieser Bestimmungen ergibt sich, dass diese den Eintritt der Verjährung nicht verhindern, sondern unter den dort genannten Voraussetzungen eine Abgabenfestsetzung trotz des Eintrittes der Verjährung zulassen. Damit kann der Bw. nicht gefolgt werden, dass die Verjährung noch nicht eingetreten ist.

Für den berufungsgegenständlichen Wiederaufnahmeantrag kommt die Bestimmung des § 209a Abs. 2 nicht zur Anwendung, da dieser nicht vor Eintritt der Verjährung eingebracht worden ist. Der Umstand, dass allenfalls die Abgabenfestsetzung noch aufgrund anderer noch nicht erledigter Anträge trotz Eintritt der Verjährung zulässig sein könnte, bedeutet noch

nicht, dass die Abgabenfestsetzung aufgrund des gegenständlichen Wiederaufnahmeantrages zulässig ist.

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

2) Zulässigkeit der Wiederaufnahme des Verfahrens nach § 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 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 (vgl Ritz, BAO³, § 304 Tz 5 unter Hinweis auf Ellinger ua, BAO³, § 209 Anm 20 und § 304 Anm 2).

Für den gegenständlichen Wiederaufnahmeantrag ist ausschlaggebend, dass dieser nicht vor Eintritt der absoluten Verjährung, welche mit 31. Dezember 1999 eingetreten ist, eingebracht wurde. Aus diesem Grund ist die Wiederaufnahme des Verfahrens auf Grund des gegenständlichen Antrages nach § 304 lit. a BAO nicht zulässig.

3) Zulässigkeit der Wiederaufnahme des Verfahrens nach § 304 lit b BAO:

Bei der Fünfjahresfrist 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 vor allem bedeutsam, wenn die Frist des § 304 lit. a BAO im Zeitpunkt der Stellung des Wiederaufnahmeantrages bereits abgelaufen ist (somit insbesondere für nach Ablauf der sogenannten absoluten Verjährungsfrist des § 209 Abs. 3 BAO gestellte Wiederaufnahmeanträge).

Im gegenständlichen Fall ist die formelle Rechtskraft des im Jahr 1997 ergangenen Einkommensteuerbescheides für 1989 bereits im Jahr 1997 eingetreten. Daraus ergibt sich, dass der gegenständliche Wiederaufnahmeantrag, datiert mit 11. August 2008, nicht innerhalb der Fünfjahresfrist des § 304 lit b BAO eingebracht wurde.

Der Eintritt von Verjährung und das Ablaufen von Fristen durch gesetzliche Bestimmungen sind nichts Außergewöhnliches und sollen den so genannten Rechtsfrieden schaffen. Ein Auslegungsergebnis von gesetzlichen Bestimmungen, das den Eintritt der Verjährung oder das

Ablaufen einer Frist ergibt, ist daher nicht denkunmöglich. Auch wenn die auf § 295 Abs. 1 BAO gestützte Erlassung des Einkommensteuerbescheides für 1989 aus dem Jahr 1997 rechtswidrig sein mag, so kann dies keinesfalls dadurch „saniert“ werden, dass rechtswidrig die Wiederaufnahme des Einkommensterverfahrens für 1989 bewilligt werden würde.

4) Zulässigkeit der Wiederaufnahme des Verfahrens nach § 303 Abs. 2 BAO

Die Bw. bringt weiters in Ihrem Berufungsschriftsatz vom 9.9.2008 vor, dass auf den Fehler, die Erlassung von Nichtbescheiden, bereits im damaligen Berufungsverfahren (gegen den Grundlagenbescheid) aufmerksam gemacht wurde. Dementsprechend ist der Entscheidung des VwGH (Zurückweisung) vom 27.2.2008, Zl. 2002/13/0224, zu entnehmen, dass in der Beschwerde in Verbindung mit den Vorbringen über die mangelnde Bescheidqualität geltend gemacht wurde, dass in den drei Aufteilungslisten der Finanzlandesdirektion genannte Personen bereits verstorben seien und die Listen der angeführten ehemaligen Mitgesellschafter "schlichtweg falsch" seien. Der VwGH führt dazu weiters an, dass bereits in der Berufungsergänzung aus 2002 ausdrücklich auf solche Änderungen bei den Mitgesellschaftern hingewiesen worden war.

Auch unter diesem Gesichtspunkt stellt sich der gegenständliche Wiederaufnahmeantrag als unzulässig dar, da der Antrag auf Wiederaufnahme gemäß § 303 Abs. 2 binnen einer Frist von 3 Monaten von dem Zeitpunkt an, in dem der Antragsteller nachweislich von dem Wiederaufnahmegrund Kenntnis erlangt hat, einzubringen ist. Im Wiederaufnahmeantrag beruft sich die Bw. zwar ausdrücklich darauf, dass die Qualifizierung des Grundlagenbescheides „als Nichtbescheid“ aufgrund Mängel bei der Bescheidadressierung eine neu hervorgekommene Tatsache darstellt. Die Tatsache der Falschadressierung des Grundlagenbescheides und dessen mangelnde Bescheidqualität waren der Bw. aber offensichtlich bereits schon Jahre vor dem streitgegenständlichen Wiederaufnahmeantrag bekannt.

Die oben zitierte Dreimonatsfrist beginnt mit Kenntnis des Wiederaufnahmegrundes 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). Die Bw. hat sich dabei auch die Kenntnis ihrer Vertreter zurechnen zu lassen, deren die Bw. sich zur Erfüllung der steuerlichen Pflichten bedient (VwGH 12.8.1994, 91/14/0018). Ein verspäteter Wiederaufnahmeantrag ist zurückzuweisen (Ritz, BAO³, § 303 Tz 28 und die dort angeführte Judikatur und Literatur).

Dazu hat der VwGH 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

sind, 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. 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).

B) Antrag auf Erlassung eines abgeleiteten Bescheides gemäß § 295 BAO

Hinsichtlich des Antrages auf Erlassung eines abgeleiteten Bescheides gemäß § 295 BAO vertritt die Bw. den Standpunkt, dass aufgrund des Wegfalls des abgeänderten Feststellungsbescheides für 1989 vom 10. Februar 1997 der auf dessen Grundlage erlassene Einkommensteuerbescheid 1989 nicht mehr von diesen abzuleiten und daher gemäß § 295 BAO im Sinne einer Rückgängigmachung der seinerzeitigen Anpassung nun in Anpassung an den ursprünglichen Grundlagenbescheid abzuändern sei. Laut Bw. war allerdings auch der Feststellungsbescheid für 1989 vom 24.5.1991 als Nichtbescheid zu qualifizieren und die einheitliche und gesonderte Feststellung 1989 wurde nie bescheidmäßig erledigt. Bis zum Zeitpunkt der Einbringung des Antrages auf „Erlassung eines abgeleiteten Bescheides“ wurde kein „neuer“ Grundlagenbescheid erlassen.

§ 295 BAO lautet:

(1) Ist ein Bescheid von einem Feststellungsbescheid abzuleiten, so ist er 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.

(2) Ist ein Bescheid von einem Abgaben-, Meß-, Zerlegungs- oder Zuteilungsbescheid abzuleiten, so gilt Abs. 1 sinngemäß.

(3) Ein Bescheid ist 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.

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. Hierzu ist zu bemerken, dass die Bw. selbst festhält, dass die zugehörige einheitliche und gesonderte Feststellung 1989 nie bescheidmäßig erledigt wurde. Die Zurückweisung einer Berufung gegen einen Feststellungsbescheid wegen dessen Unwirksamkeit (Nichtbescheid) ist „*der Abänderung, Aufhebung oder Erlassung eines Feststellungsbescheides*“ im Sinne der obigen Gesetzesbestimmung nicht gleichzusetzen.

Abgesehen davon, geht schon aus dem Gesetzeswortlaut hervor, 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. Solche Anträge sind zurückzuweisen.

Erfolgt eine Bescheidänderung auf Basis eines "Nichtbescheides", so ist dieser Mangel im Verfahren betreffend den (unzulässigerweise) "abgeleiteten" Bescheid einzuwenden, was dann zur Aufhebung des entsprechenden Bescheides führen muss. Dieser Mangel, der der Bw. offensichtlich schon lange bekannt war (vgl. wie oben stehend), wäre im damaligen Einkommensteuerverfahren („abgeleiteter“ Bescheid) 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 der Bw., damals rechtlich erfolgreich gewesen.

Es war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 17. Mai 2011