



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, in W, vom 23. Oktober 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes X vom 2. Oktober 2008 betreffend Zurückweisung eines Antrages auf Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO hinsichtlich Einkommensteuer 1989 sowie gegen den Bescheid vom 22. Dezember 2008 betreffend Abweisung eines Antrages auf Erlassung eines abgeleiteten Einkommensteuerbescheides gemäß § 295 BAO für das Jahr 1989 entschieden:

Die Berufung gegen die Zurückweisung eines Antrages auf Wiederaufnahme des Verfahrens wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Der Bescheid betreffend Abweisung eines Antrages auf Erlassung eines abgeleiteten Einkommensteuerbescheides wird abgeändert.

Der Antrag wird zurückgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Schreiben vom 30. Juni 2008, im Finanzamt eingelangt am 1. Juli 2008, beantragte der Berufungswerber (Bw) die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO betreffend den gemäß § 295 BAO abgeänderten Einkommensteuerbescheid 1989 vom 24. April 1997.

Begründend führte er aus, dass mit Bescheid vom 7. Mai 2008 festgestellt worden sei, dass der dem Einkommensteuerbescheid 1989 zu Grunde liegende Bescheid 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 zum Bescheid vom 7. Mai 2008: Diesem Bescheid fehlte der Hinweis auf die Zustellfiktion des § 101 BAO, was auch ihn unwirksam machte und dazu führte, dass mit 3. Dezember 2008 ein neuer, inhaltlich gleich lautender Bescheid erlassen wurde, welcher mit dem fehlenden Hinweis ausgestattet wurde. Ein wirksamer Bescheid ist daher am 3. Dezember 2008 erlassen worden.). Der auf Grundlage des Nichtbescheides erlassene – gemäß § 295 BAO abgeänderte – Einkommensteuerbescheid 1989 vom 24. April 1997, welcher den ursprünglichen Einkommensteuerbescheid ersetzt habe, entbehre daher einer gesetzlichen Grundlage. Dieser Mangel könne nach der Judikatur auch nicht durch einen nachträglich erlassenen Grundlagenbescheid geheilt werden. Es sei daher im Wege der beantragten Wiederaufnahme der Rechtszustand vor Erlassung des Bescheides vom 24. April 1997 herzustellen. Es sei der Einkommensteuerbescheid 1989 in seiner ursprünglichen Fassung des Jahres 1991 zu erlassen.

Die Qualifizierung des Grundlagenbescheides als Nichtbescheid stelle eine, als tauglichen Wiederaufnahmegrund 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 den 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 Grundlagenbescheid vom 28. März 1991 wären 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 einen Bescheid gemäß § 188 BAO an die K-AG erlassen, wobei hinsichtlich des Jahres 1989 eine abweichende Feststellung gegenüber dem Erstbescheid (Grundlagenbescheid) getroffen worden sei.

Gegen diesen Feststellungsbescheid vom 10. Februar 1997 sei fristgerecht Berufung erhoben worden. Mit Berufungsentscheidung der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 28. Oktober 2002 sei der Feststellungsbescheid (Grundlagenbescheid) vom 10. Februar 1997 bestätigt und die Berufung als unbegründet abgewiesen worden. Gegen

diese Berufungsentscheidung sei am 12. Dezember 2002 Beschwerde beim Verwaltungsgerichtshof erhoben worden. Mit Beschluss vom 27. Februar 2008 sei die Beschwerde vom Verwaltungsgerichtshof zurückgewiesen worden. In der Folge habe das Finanzamt die Berufung gegen den Feststellungsbescheid als unzulässig zurückgewiesen (Bescheid vom 3. Dezember 2008), da der Feststellungsbescheid mangels eines gültigen Bescheidadressaten ein Nichtbescheid sei.

Auf Grund des oben angeführten Nichtbescheides sei der ursprüngliche Einkommensteuerbescheid 1989 gemäß § 295 BAO durch den vorliegenden Einkommensteuerbescheid 1989 vom 10. Februar 1997 (müsste wohl 24. April 1997 heißen) ersetzt worden. Aus der Nichtanerkennung der Ergebniszuteilung für das Jahr 1989 der atypischen stillen Beteiligung auf Ebene des abgeleiteten Bescheides resultiere eine Einkommensteuernachzahlung. Da die vorgenommene Abänderung des Einkommensteuerbescheides 1989 auf Basis eines Nichtbescheides erfolgt sei, entspreche sie damit nicht den gesetzlichen Bestimmungen.

Unstrittig sei nunmehr, dass sowohl der von der Abgabenbehörde ausgefertigte Bescheid vom 10. Februar 1997 als auch die Berufungsentscheidung vom 28. Oktober 2002 für das Streitjahr ins Leere gegangen seien. Damit habe der Abänderung jedoch ein tauglicher Feststellungsbescheid gefehlt. Da der abgeleitete Einkommensteuerbescheid vom 24. April 1997 somit rechtswidrig erlassen worden sei, und auch ein nachträglich erlassener Grundlagenbescheid diesen Mangel nicht heile, sei dem Wiederaufnahmeantrag stattzugeben.

In der Folge sei der Rechtszustand herzustellen, der ohne Abänderung vorgelegen sei, also der Einkommensteuerbescheid 1989 in seiner ursprünglichen Fassung vom 17. Juni 1991 zu erlassen. Die beantragte Wiederaufnahme ermögliche diese rechtswidrige Abänderung gemäß § 295 BAO zu korrigieren. Abgeleitete Bescheide unterlagen der Verjährung, womit dem Rechtsunterworfenen grundsätzlich ein Rechtsverlust drohe. Die beantragte Wiederaufnahme ermögliche dem Steuerpflichtigen, seine Ansprüche innerhalb der Verjährung geltend zu machen.

Das Finanzamt wies mit Bescheid vom 2. Oktober 2008 den Antrag auf Wiederaufnahme zurück und führte begründend aus, dass die Eingabe nicht fristgerecht eingebracht worden sei.

In der Berufung vom 23. Oktober 2008 (eingelangt am 24. Oktober 2008) bestritt der Bw den Eintritt der Verjährung hinsichtlich Einkommensteuer 1989.

Am 4. September 1990 sei eine einheitliche und gesonderte Feststellungserklärung hinsichtlich der Einkünfte 1989 der K-AG abgegeben worden, über die mit Bescheid vom 28. März 1991

erklärungsgemäß abgesprochen worden sei. Nach Durchführung der Wiederaufnahme des Verfahrens infolge der Betriebsprüfung sei dieser Bescheid durch den – oben erwähnten – Feststellungsbescheid vom 10. Februar 1997 ersetzt worden, zu dem nun mit Bescheid vom 7. Mai 2008 (müsste entsprechend den obigen Ausführungen unter Anmerkung im zweiten Absatz der Entscheidungsgründe 3. Dezember 2008 heißen) festgestellt worden sei, dass er nichtig gewesen sei. Grund für die Nichtigkeit der Bescheide seien Fehler in der Adressierung gewesen, indem im Feststellungsbescheid als Bescheidadressaten bereits verstorbene Personen angeführt worden seien.

Diesbezüglich sei zu beachten, dass auch im Erstbescheid vom 28. März 1991 bereits verstorbene Personen angeführt worden seien. Somit sei auch dieser Bescheid als Nichtbescheid zu qualifizieren, womit über die Erklärung zur einheitlichen und gesonderten Feststellung der Einkünfte vom 4. September 1990 bislang nicht bescheidmäßig abgesprochen worden sei. Es sei daher die abgegebene Erklärung zur einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung der Einkünfte noch immer unerledigt und daher sei wegen mittelbarer Abhängigkeit der Einkommensteuer 1989 von diesem Grundlagenbescheid gemäß § 209a Abs. 2 BAO Verjährung für 1989 noch nicht eingetreten.

Überdies müsse die Behörde aufgrund der Zurückweisungsbescheide gemäß § 295 BAO neue, abgeleitete Bescheide erlassen, da sie den abgeleiteten Bescheid rechtswidrig auf Grund eines Nichtbescheides neu erlassen habe. Zwingendes Ergebnis des Rechtsmittelverfahrens wäre 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 Berufungsverfahrens sogar aufmerksam gemacht haben, wegen des langen Rechtsmittelverfahrens Verjährung zu Lasten des Steuerpflichtigen eingetreten sei.

Daher beantrage der Bw auch ausdrücklich die Erlassung eines neuen abgeleiteten Bescheides, der den Rechtszustand vor Erlassung des rechtswidrig erlassenen, abgeleiteten Bescheides 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 22. Dezember 2008 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 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. Die 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 könnte 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 dieser 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:

Der Unabhängige Finanzsenat ist bei seiner Entscheidung von folgendem Sachverhalt ausgegangen:

Mit Einkommensteuerbescheid vom 17. Juni 1991 wurden dem Bw Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus einer atypischen stillen Beteiligung an der K-AG zugerechnet. Der im Rahmen dieses Bescheides erfasste Betrag ergab sich aus der erklärungsgemäßen Verarbeitung der Erklärung der einheitlichen und gesonderten Einkünfte dieser Mitunternehmerschaft gemäß § 188 BAO vom 28. März 1991.

Auf Grund einer Betriebsprüfung (BP) betreffend die Jahre 1989 bis 1991 bei der K-AG erließ das zuständige Finanzamt am 10. Februar 1997 einen neuen Feststellungsbescheid (Grundlagenbescheid) für 1989, welcher mittels Berufung bekämpft wurde.

Von diesem neuen Feststellungsbescheid als Grundlagenbescheid abgeleitet erließ das für die Einkommensteuererhebung des Bw zuständige Finanzamt am 24. April 1997 einen geänderten Einkommensteuerbescheid, welcher unstrittig noch im Jahr 1997 ein Monat nach Zustellung in Rechtskraft erwuchs.

In der gegen die den Grundlagenbescheid betreffenden abweisenden Berufungsentscheidung vom 28. Oktober 2002 zu Zl. 2002/13/0224 am 12. Dezember 2002 eingebrachten Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof, welche mit Entscheidung vom 27. Februar 2008 als unzulässig zurückgewiesen wurde, stellte der Bw (Beschwerdeführer Nr. XXX) durch seinen ausgewiesenen Vertreter dar, dass der Feststellungsbescheid 1989 (Grundlagenbescheid) vom 10. Februar 1997 falsch adressiert gewesen sei.

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 des Zurückweisungsbeschlusses des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 27.2.2008, 2002/13/0224) betreffend die Beschwerde gegen die Berufungsentscheidung vom 28. Oktober 2002 der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland wies das für die Erlassung des Feststellungsbescheides zuständige Finanzamt die den Feststellungsbescheid bekämpfende Berufung vom 17. April 1997 mit Bescheid vom 3. Dezember 2008 als unzulässig zurück, weil dem bekämpften Schriftstück der Behörde mangels eines gültigen Bescheidadressaten kein Bescheidcharakter zukomme.

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

Ein Wiederaufnahmeantrag hinsichtlich Einkommensteuer 1989 wurde vom Bw vor dem streitgegenständlichen Antrag vom 30. Juni 2008 nicht gestellt.

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

Rechtliche Würdigung:

Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 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, eingebrochener 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 5 Jahren nach Eintritt der Rechtskraft des das Verfahren abschließenden Bescheides eingebrochener 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 Abgabenpflicht im Lauf eines Veranlagungszeitraumes erlischt, mit dem Zeitpunkt des Erlöschens der Abgabenpflicht.

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, BGBI. 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 gemäß § 303 BAO – 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 Abgabenfestsetzung, die in einer Berufung zu erfolgen hat, der Eintritt der Verjährung nicht entgegen.

Gemäß § 209a Abs. 2 BAO idgF steht der Abgabenfestsetzung, 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 Abgabenfestsetzung trotz des Eintrittes der Verjährung zulassen. Damit kann die Rechtsansicht des Bw, dass Verjährung noch nicht eingetreten sei, nicht geteilt werden.

Für den strittigen Wiederaufnahmeantrag 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 Abgabenfestsetzung noch auf Grund anderer noch nicht erledigter Anträge trotz Eintritt der Verjährung zulässig sein könnte, bedeutet noch nicht, dass die Abgabenfestsetzung auf Grund des gegenständlichen Wiederaufnahmeantrages zulässig ist. Gegenstand des Berufungsverfahrens ist lediglich die Frage der Zulässigkeit des Wiederaufnahmeantrages vom 30. Juni 2008.

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 UFG für den Unabhängigen Finanzsenat nicht bindend und hat aus diesem Grunde die

Beurteilung der gegenständlichen Rechtsfragen ausschließlich an Hand der gesetzlichen Bestimmungen zu erfolgen.

Für die Bewilligung einer beantragten Wiederaufnahme sieht – wie oben angeführt - § 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 Wiederaufnahmeantrag vom 30. Juni 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 30. Juni 2008 nach § 304 lit. b 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 Wiederaufnahmeantrages bereits abgelaufen ist (somit insbesondere für nach Ablauf der absoluten Verjährungsfrist des § 209 Abs. 3 BAO gestellte Wiederaufnahmeanträge).

Im gegenständlichen Fall wurde nicht bestritten, dass die formelle Rechtskraft des Einkommensteuerbescheides 1989 vom 24. April 1997 bereits im Jahr 1997 eingetreten ist. Daraus ergibt sich, dass der nunmehr am 30. Juni 2008 eingebrachte Wiederaufnahmeantrag nicht innerhalb der Fünfjahresfrist des § 304 lit. b BAO eingebracht wurde.

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

Wäre der Wiederaufnahmeantrag als rechtzeitig anzusehen, ist anhand der Kriterien des § 303 Abs. 1 BAO die 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 Wiederaufnahmegrund 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 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). 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 30. Juni 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, 83/16/0027). Damit kann zusammenfassend festgestellt werden, dass im Rahmen des Neuerungstatbestandes 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. Dezember 2008, sondern ausschließlich die Tatsachen und Beweismittel zu beurteilen sind, 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 des Feststellungsbescheides vom 10. Februar 1997 wurden vom Berufungswerber 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 30. Juni 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 Wiederaufnahmeantrag vom 30. Juni 2008 wurde daher im Hinblick auf die obigen Ausführungen von der Abgabenbehörde 1. Instanz zu Recht zurückgewiesen.

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 24. April 1997 bis zur Einbringung dieses Antrages kein neuer Grundlagenbescheid rechtlich existent wurde.

Der Bw vertritt jedoch den Standpunkt, dass aufgrund des Wegfalls des abgeänderten Feststellungsbescheides vom 10. Februar 1997 der auf dessen Grundlage erlassene Einkommensteuerbescheid 1989 vom 24. April 1997 nicht mehr von diesem abzuleiten sei,

und daher gemäß § 295 BAO im Sinne einer Rückgängigmachung der seinerzeitigen Anpassung nun in Anpassung an den ursprünglichen Grundlagenbescheid vom 28. März 1991 abzuändern sei.

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 23. Oktober 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 Einkommensteuerverfahren 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 Einkommensteuerbescheides am 24. April 1997 und dem zu beurteilenden Antrag auf Erlassung eines abgeleiteten Bescheides vom 23. Oktober 2008 kein rechtsgültiger Grundlagenbescheid ergangen ist.

Aufgrund des nicht vorgesehenen Antragsrechtes in § 295 BAO und in Ermangelung eines wirksamen Grundlagenbescheides als Basis für eine Änderung gemäß § 295 BAO ist der Antrag auf Erlassung eines abgeleiteten Bescheides (Einkommensteuerbescheides 1989) im streitgegenständlichen Fall als unzulässig zurückzuweisen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 14. September 2009