



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des G.F., vertreten durch Josef Unterberger WTH GmbH, 5023 Salzburg, Linzer Bundesstraße 63 b, vom 2. September 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes St. Johann Tamsweg Zell am See vom 18. August 2008 betreffend Zurückweisung des Antrages vom 7. August 2008 auf Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs.1 Bundesabgabeordnung (BAO) hinsichtlich der Einkommensteuer 1989 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Anbringen vom 7. August 2008 beantragte der Berufungswerber (Bw) die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Bundesabgabenordnung (BAO) für den gemäß § 295 BAO abgeänderten Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1989, ausgestellt am 29. April 1997. Zur Begründung führte er an, es sei mit Bescheid vom 7. Mai 2008 festgestellt worden, dass die dem Einkommensteuerbescheid 1989 zugrunde liegende Bescheide gem. § 188 BAO vom 10. Februar 1997 mangels gültigem Bescheidadressaten keinen Bescheidcharakter hätten und diese somit keine normative Kraft entfalten könnten. Es würde sich um Nichtbescheide handeln (VwGH 29.9.1997, 93/17/0042).

Die Qualifizierung der Grundlagenbescheide als Nichtbescheide würde eine neu hervorgekommene Tatsache im Sinne des § 303 Abs. 1 lit. b BAO darstellen und wäre als tauglicher Wiederaufnahmegrund zu qualifizieren. Wenn selbst der bescheiderlassenden Behörde die Tatsache nicht bekannt gewesen wäre, dass der Grundlagenbescheid nicht über Bescheidcharakter verfügte, so könnte diese Tatsache im Verhältnis zum Rechtsunterworfenen nur als "neu hervorgekommen" gelten. Den Wiederaufnahmewerber träfe kein grobes Verschulden an der Nichtgeltendmachung dieses Umstandes. Diese Rechtsansicht würde durch eine Erledigung des Bundesministeriums für Finanzen vom 28. Oktober 2005 geteilt werden. Weiters wies der Bw. darauf hin, dass die Wiederaufnahme des rechtskräftigen Verfahrens zu einem abgeänderten Einkommensteuerbescheid 1989 führen müsste.

Mit den Grundlagenbescheiden vom 24. Mai 1991 bzw 28. März 1991 wären seine anteiligen Einkünfte aus Gewerbebetrieb festgestellt und ihm zugewiesen worden.

Im Zuge einer für die Jahre 1989 bis 1991 angesetzte Betriebsprüfung wären abweichende Feststellungen gegenüber den Grundlagenbescheiden getroffen worden.

Das Finanzamt hätte daraufhin am 10. Februar 1997 neue Feststellungsbescheide gemäß § 188 BAO erlassen.

Der Bw führte weiters aus, dass die strittigen Feststellungsbescheide vom 10. Februar 1997 zuerst mit Berufung und dann am 12. Dezember 2002 mittels Beschwerde beim Verwaltungsgerichtshof bekämpft worden wären. Diese Beschwerden wäre mit Beschluss vom 27. Februar 2008 zurückgewiesen worden (VwGH 27.2.2008, 2002/13/0225 bzw 2002/13/0224).

Daraufhin habe das Finanzamt Wien 6/7/15 die Grundlagenbescheide vom 10. Februar 1997 mangels gültigem Bescheidadressaten zu Nichtbescheiden erklärt und die Berufungen dagegen als unzulässig zurückgewiesen.

Aufgrund der vom Finanzamt 6/7/15 erlassenen Nichtbescheide wäre der ursprüngliche Einkommensteuerbescheid 1989 gemäß § 295 BAO durch den vorliegenden Einkommensteuerbescheid 1989 vom 10. Februar 1997 ersetzt worden. Die vorgenommene Abänderung des Einkommensteuerbescheides 1989 gem. § 295 BAO wäre auf Basis eines Nichtbescheides erfolgt und entspreche damit nicht den gesetzlichen Erfordernissen.

Das Finanzamt wies den Wiederaufnahmeantrag mit Bescheid vom 18. August 2008 zurück und begründete dies damit, dass bereits Verjährung eingetreten sei und auch die Frist des § 304 lit. b BAO abgelaufen sei.

In der dagegen eingebrachten Berufung vom 3. September 2008 bestritt der Bw den Eintritt der Verjährung hinsichtlich der Einkommensteuer 1989 und führte die Berufung wie folgt aus:

Er habe sich im Jahr 1989 an der X.AG sowie an der XX.AG beteiligt. Er habe am 4. September 1990 bzw am 27. September 1990 eine einheitliche und gesonderte Feststellungserklärung für die Mitunternehmerschaften abgegeben. Am 28. März 1991 bzw 24. Mai 1991 wären die Mitunternehmerschaften erklärungsgemäß veranlagt worden.

Nach Durchführung einer Wiederaufnahme des Verfahrens seien diese Bescheide durch die - schon oben beschriebenen - Feststellungsbescheide vom 10. Februar 1997 ersetzt worden, zu denen nun mit den Bescheiden vom 7. Mai 2008 (Anm. des Finanzamtes Wien 6/7/15) festgestellt worden sei, dass sie nichtig gewesen wären. Grund für die nichtigen Bescheide wären Fehler in der Adressierung gewesen. Insbesondere wären in den einheitlichen und gesonderten Feststellungsbescheiden bereits verstorbene Personen angeführt worden. Diesbezüglich wäre zu beachten, dass auch in den (Erst)Bescheiden vom 28. März 1991 bzw 24. Mai 1991 bereits verstorbene Personen angeführt worden seien. Somit wären auch diese Bescheide als Nichtbescheide zu qualifizieren, womit über die Erklärungen zur einheitlichen und gesonderten Feststellung der Einkünfte bis heute nicht bescheidmäßig abgesprochen worden wäre. Damit wäre gem. § 209 a Abs. 2 BAO Verjährung für das Jahr 1989 noch nicht eingetreten, weil die Einkommensteuerveranlagung des Bw mittelbar von der Erledigung der Feststellungserklärungen abhängt und diese bisher nicht erfolgt wäre.

Überdies müsste die Behörde auf Grund der Zurückweisungsbescheide gemäß § 295 BAO einen neuen abgeleiteten Bescheid erlassen, weil sie den abgeleiteten Bescheid ja rechtswidrig auf Grund eines Nichtbescheides erlassen hätte. Als zwingendes Ergebnis des Rechtsmittelverfahrens gegen die nichtigen Bescheide wären somit neue abgeleitete Bescheide zu erlassen gewesen. Auch aus diesem Grund könnte gemäß § 209 a BAO keine Verjährung eingetreten sein, weil der Einkommensteuerbescheid 1989 somit indirekt von der Erledigung einer Berufung abhängig wäre.

Lange Verfahrensdauern dürften nicht zu Lasten der Steuerpflichtigen gehen, vor allem dann nicht, wenn diese die Finanzverwaltung auf Fehler (Erlassung von Nichtbescheiden) im Rahmen des Berufungsverfahrens sogar aufmerksam gemacht hätten.

Gleichzeitig stellte der Bw im Rahmen seiner Berufungsausführungen den Antrag auf Erlassung eines abgeleiteten Bescheides gemäß § 295 BAO.

Die Berufung des Bw wurde als unbegründet abgewiesen.

Daraufhin beantragte der Bw die Berufung an den Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorzulegen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Sachverhalt:

Der dieser Entscheidung zugrunde liegende Sachverhalt, der den Akten des Finanzamtes sowie des Unabhängigen Finanzsenats zu entnehmen ist, ist nicht strittig.

Der Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens gründet auf der Feststellung des Finanzamtes Wien 6/7/15, das mit den Bescheiden vom 7. Mai 2008 aussprach, dass den Bescheiden vom 10. Februar 1997 bezüglich der Feststellung der Einkünfte der X.AG sowie der XX.AG für 1989 mangels gültigen Bescheidadressaten der Bescheidcharakter fehlt und diese somit keine normative Kraft entfalten konnten. Dieser Ausspruch des Finanzamtes wurde nicht näher begründet. Diese Bescheide ergingen - wie vom Berufungswerber selbst dargestellt - offenbar als Reaktion auf die Beschlüsse des VwGH vom 27. Februar 2008, 2002/13/0225 bzw 2002/13/0224. Mit diesen sprach das Höchstgericht zur Adressierung der Berufungsentscheidung der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 28. Oktober 2002 aus, dass diese Erledigung deshalb kein Bescheid sei, weil sie sich unter anderem an nicht mehr existierende Personen gerichtet hatte.

Die vom Berufungswerber selbst zitierten Beschwerde (VwGH ZI. 2002/13/0225, 2002/13/0224) wurde von insgesamt 1.940 Beschwerdeführern eingebracht. Der Berufungswerber scheint darin als Beschwerdeführer xbwxxx auf. Diese Schriftstücke wurden am 12. Dezember 2002 beim Verwaltungsgerichtshof eingebracht. Auf den Seiten 26 bis 30 dieser Schriftstücke wird ausführlich dargestellt, dass unter anderem die Feststellungsbescheide 1989 vom 10. Februar 1997 falsch adressiert gewesen seien. So weist etwa der zusammenfassende Punkt 1.4.1 unter der Überschrift "Nicht-Bescheide 1997" die folgende Textierung auf:

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.

Damit bestehen keine Zweifel daran, dass das Finanzamt mit der nunmehrigen Zurückweisung vom 7. Mai 2008 nur einen Mangel bestätigte, der dem Bw. selbst (bzw. seinem Berater) schon spätestens im Dezember 2002 bekannt und bewusst gewesen ist.

In der Zwischenzeit erging ein weiterer mit 3. Dezember 2008 datierter Bescheid, in dem der Ausspruch des am 7. Mai 2008 erlassenen Schriftstückes wiederholt wurde, dass es sich bei den Bescheiden bezüglich der Feststellung der Einkünfte gem. § 188 BAO für 1989 vom 10. Februar 1997 um einen "Nichtbescheid" gehandelt habe. Dieser neuerliche Ausspruch wurde zusätzlich mit dem Hinweis auf die Zustellfiktion des § 101 Abs. 4 BAO versehen, der im ersten Bescheid nicht enthalten war.

Rechtsgrundlagen und rechtliche Würdigung:

1) Zum Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens:

a) Rechtzeitigkeit im Hinblick auf die 3-Monatsfrist des § 303 Abs. 2 BAO

Der Antrag auf Wiederaufnahme ist binnen einer Frist von drei Monaten von dem Zeitpunkt an, in dem der Antragsteller nachweislich von dem Wiederaufnahmsgrund Kenntnis erlangt hat, einzubringen (§ 303 Abs. 2 BAO).

Diese Frist beginnt mit Kenntnis des Wiederaufnahmegrundes und nicht erst mit dessen Beweisbarkeit zu laufen. Sie ist nicht verlängerbar (Ritz, BAO³, § 303 Tz 27f unter Verweis auf VwGH 3.10.1984, 83/13/0067). Der Berufungswerber hat sich dabei auch die Kenntnis seines Vertreters zurechnen zu lassen. Er hat gegenüber der Abgabenbehörde nämlich nicht nur seine eigenen Handlungen und Unterlassungen, sondern auch die derjenigen Personen zu vertreten, deren er sich zur Erfüllung seiner steuerlichen Pflichten bedient (vgl. VwGH 12.8.1994, 91/14/0018). Ein verspäteter Wiederaufnahmeantrag ist zurückzuweisen (VwGH 22.2.1994, 91/14/0069).

Im Wiederaufnahmeantrag beruft sich der Bw ausdrücklich darauf, die Qualifizierung des Grundlagenbescheides sei eine neu hervorgekommene Tatsache. Dazu hat das Höchstgericht in ständiger Rechtsprechung (vgl. etwa VwGH 26.4.1994, 91/14/0129) ausgesprochen, Tatsachen im Sinn des § 303 Abs. 1 lit. b BAO seien ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände. Das sind 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 danach 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

Wiederaufnahmsgrund im Sinne des Neuerungstatbestandes in Betracht. Erst nach Erlassung des das wieder aufzunehmende Verfahren abschließenden Bescheides entstandene Tatsachen oder Beweismittel (nova producta) sind keine Wiederaufnahmsgründe.

Die Entscheidung eines Gerichtes oder einer Verwaltungsbehörde in einer bestimmten Rechtssache stellt weder eine neue Tatsache (vgl. VwGH 17.9.1990, 90/15/0118 mwN), noch ein (neu hervorgekommenes) Beweismittel im Sinn des § 303 Abs. 1 lit. b BAO dar, sondern basiert vielmehr selbst auf Tatsachen bzw. Beweismitteln (vgl. VwGH 21.2.1985, 83/16/0027).

Damit kann zusammenfassend festgestellt werden, dass im Rahmen des Neuerungstatbestandes nicht - wie vom Bw ins Treffen geführt - die Entscheidung über die Zurückweisung der Berufung vom 7. Mai 2008, sondern ausschließlich die Tatsachen und Beweismittel zu beurteilen sind, die zu dieser Entscheidung geführt haben (vgl. UFS 21.5.2008, RV/1339-L/07). Die Entscheidung selbst kann schon deshalb nicht herangezogen werden, weil es sich bei ihr um ein nach Erlassung des letztgültigen Einkommensteuerbescheides neu entstandenes Faktum (nova producta) handelt.

Die Tatsache sowie die Gründe der Falschadressierung der Feststellungsbescheide vom 10. Februar 1997 wurden vom Berufungswerber selbst am 12. Dezember 2002 in einer VwGH-Beschwerde vorgebracht, bei der er selbst als Beschwerdeführer (xbzwxx) einschritt. Diese Tatsache und die entsprechenden Beweismittel waren dem Berufungswerber bzw. seinem Vertreter damit spätestens an diesem Tag bekannt und bewusst.

Der Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens datiert mit 7. August 2008 und wurde damit erst mehr als fünf Jahre nach der nachweislichen Kenntniserlangung der dafür behaupteten Gründe gestellt, womit dieses Anbringen aus Sicht des Neuerungstatbestandes jedenfalls außerhalb der 3-Monatsfrist und damit verspätet war. Der Wiederaufnahmeantrag wurde vom Finanzamt deshalb auch aus diesem Blickwinkel zu Recht zurückgewiesen.

b) Rechtzeitigkeit im Hinblick auf die Fristen des § 304 BAO

Gemäß § 303 Abs. 1 BAO 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, oder der Bescheid von Vorfragen abhängig war und nachträglich über eine solche Vorfrage von der hierfür zuständigen Behörde (Gericht) in wesentlichen Punkten anders entschieden wurde und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte. Gemäß Abs. 2 leg.cit. ist der Antrag auf

Wiederaufnahme 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.

Gemäß § 304 BAO ist nach Eintritt der Verjährung eine Wiederaufnahme des Verfahrens ausgeschlossen, sofern ihr nicht ein Antrag gemäß § 303 Abs. 1 BAO zugrunde liegt, der entweder 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, eingebracht wurde (lit a) oder der vor dem Ablauf einer Frist von fünf Jahren nach Eintritt der Rechtskraft des das Verfahren abschließenden Bescheides eingebracht wurde (lit b).

Zunächst ist also zu prüfen, ob die Verjährung hinsichtlich der Einkommensteuer 1989 nach den allgemeinen Regeln - unter Annahme der Verlängerung der Verjährungsfrist auf sieben Jahre - bereits eingetreten wäre. Dabei ist zu beachten, dass die absolute Verjährungsfrist auch die Frist des § 304 lit a BAO begrenzt (vgl. Ritz, BAO³, § 304 Tz 5 unter Hinweis auf Ellinger ua., BAO³, § 209 Anm 20 und § 304 Anm 2). Nach § 209 Abs. 3 BAO verjährt das Recht auf Festsetzung einer Abgabe spätestens zehn Jahre nach Entstehung des Abgabenanspruches im Sinne des § 4 BAO (absolute Verjährung). 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. Damit ist die absolute Verjährung mit Ablauf des Jahres 1999 und somit jedenfalls vor dem Jahr 2008 eingetreten. Daran ändert auch der Umstand nichts, dass diese Frist erst mit dem Steuerreformgesetz 2005 (BGBl. I 2004/57) von fünfzehn auf zehn Jahre verkürzt wurde. Selbst nach Maßgabe dieser längeren Frist wäre die absolute Verjährung mit Ablauf des Jahres 2004 eingetreten.

Der hier zu beurteilende Wiederaufnahmsantrag vom 7. August 2008 wurde damit jedenfalls nach Eintritt der absoluten Verjährung gestellt, was nach § 304 lit a BAO nicht zulässig ist.

Das Gesetz erachtet einen Wiederaufnahmsantrag trotz Eintrittes der absoluten Verjährung als zulässig, wenn dieser innerhalb von fünf Jahren nach Eintritt der Rechtskraft des das Verfahren abschließenden Bescheides eingebracht wird (§ 304 lit b BAO). Unter Rechtskraft ist dabei die formelle Rechtskraft zu verstehen (Ritz, ÖStZ 1995, 120; Ellinger ua, BAO³, § 304 Anm 5).

Im gegenständlichen Fall ist es unbestritten, dass die formelle Rechtskraft des Einkommensteuerbescheides 1989 jedenfalls im Jahr 1998 eingetreten ist und dass damit

zusätzlich diese Fünfjahresfrist spätestens 2003 abgelaufen war. Somit ist aber der Wiederaufnahmeantrag auch unter diesem Aspekt nicht mehr zulässig.

c) Wirkungsweise des § 209a BAO

Dem Einwand des Bw, dass nach Maßgabe des § 209a BAO die Verjährung nicht eingetreten sei, ist entgegenzuhalten:

§ 209a BAO lautet:

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

(2) Hängt eine Abgabefestsetzung unmittelbar oder mittelbar von der Erledigung einer Berufung oder eines in Abgabenvorschriften vorgesehenen Antrages (§ 85) ab, so steht der Abgabefestsetzung 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.

(3) Sofern nicht Abs. 1 oder 2 anzuwenden ist, darf in einem an die Stelle eines früheren Bescheides tretenden Abgabenbescheid, soweit für einen Teil der festzusetzenden Abgabe bereits Verjährung eingetreten ist, vom früheren Bescheid nicht abgewichen werden.

Schon aus dem Wortlaut dieser Bestimmung ergibt sich, dass der Gesetzgeber nicht in die Verjährungs- oder Wiederaufnahmebestimmungen eingreifen wollte. Er wollte nur erlauben, dass eine Abgabefestsetzung in bestimmten Fällen "trotz des Eintrittes der Verjährung" erfolgen kann. § 209a BAO verhindert somit nicht den Eintritt der Verjährung.

Für den gegenständlichen Wiederaufnahmeantrag kommt § 209a Abs. 2 BAO nicht zur Anwendung, weil dieser nicht vor Eintritt der Verjährung eingebracht wurde. Der Umstand, dass allenfalls die Abgabefestsetzung noch auf Grund anderer noch nicht erledigter Anträge trotz Eintritts der Verjährung zulässig sein könnte, bedeutet noch nicht, dass die Abgabefestsetzung auf Grund des gegenständlichen Wiederaufnahmeantrages zulässig sein muss. Gegenstand dieses Berufungsverfahrens ist lediglich die Frage der Zulässigkeit des Wiederaufnahmeantrages vom 7. August 2008.

Die im vom Bw zitierten Schreiben des Bundesministeriums für Finanzen vom 28. Oktober 2005 vertretene Rechtsansicht, wonach die Wiederaufnahme auch dann zu bewilligen sei, wenn die Bemessungsverjährung der Erlassung eines neuerlichen Änderungsbescheides entgegensteht, wird vom Unabhängigen Finanzsenat nicht geteilt. Nach § 6 Abs. 1 des

Bundesgesetzes über den unabhängigen Finanzsenat (BGBl. I Nr. 97/2002; kurz UFSG) sind die Mitglieder des unabhängigen Finanzsenates bei Besorgung der ihnen nach den Abgabenvorschriften (§ 3 Abs. 3 BAO) zukommenden Aufgaben weisungsfrei. Aus diesem Grunde hat die Beurteilung der gegenständlichen Rechtsfragen ausschließlich anhand der gesetzlichen Bestimmungen zu erfolgen, die nur die eben dargestellte Auslegung zulassen.

Die vom Finanzamt verfügte Zurückweisung des Wiederaufnahmeantrages erfolgte deshalb im Ergebnis zu Recht. Der Antrag war unzulässig, weil bei dessen Einbringung sowohl die Dreimonatsfrist des § 303 Abs. 2 BAO wie auch die Fristen des § 304 BAO bereits abgelaufen waren. Die dagegen eingebrachte Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

2) Zum Antrag auf Erlassung eines gemäß § 295 BAO abgeleiteten Bescheides:

Die auf § 295 BAO gestützte Erlassung eines Bescheides ist eine amtswegige Maßnahme. § 295 Abs. 1 BAO normiert ausdrücklich "von Amts wegen"; § 295 Abs. 2 BAO macht Abs. 1 "sinngemäß" anwendbar und § 295 Abs. 3 BAO baut auf Abs. 1 auf (arg: "auch ansonsten").

Ein Antrag auf eine amtswegige Maßnahme ist nicht zulässig, weshalb er zurückzuweisen ist (vgl UFS 12.9.2008, RV/2574-W/08). Die denkbare Ausnahme, dass ein Antrag auf eine amtswegige Maßnahme gestellt würde und die Behörde tatsächlich die Maßnahme von Amts wegen vornähme, sodass der Antrag in der amtswegigen Maßnahme auch seine Erledigung fände (vgl Stoll, BAO, 2999f), liegt hier nicht vor, denn das Finanzamt hat eben nicht den vom Bw. gewünschten geänderten (neuen) Einkommensteuerbescheid 1989 erlassen.

§ 295 BAO sieht - anders etwa als §§ 201 und 299 BAO - kein Antragsrecht neben der Vorgangsweise von Amts wegen vor. Ein solches Antragsrecht wäre auch überflüssig, weil § 295 BAO keinen Ermessensspielraum lässt und es folglich durch § 311 Abs. 2 BAO ohnehin ein Rechtsmittel gibt, das den Abgabepflichtigen vor Untätigkeit des Finanzamtes, wenn dieses von Amts wegen tätig zu werden hätte, schützt (vgl auch Ellinger ua, BAO³, § 295 Anm 12, § 311 Anm 18). Deshalb stellt die Unzulässigkeit eines Antrages auf Erlassung eines abgeleiteten Bescheides gemäß § 295 BAO auch kein denkunmögliches Interpretationsergebnis dar.

Im Übrigen setzt die Maßnahme des § 295 BAO die rechtliche Existenz eines Grundlagenbescheides voraus. Dieser muss nachträglich (somit nach Zustellung des abgeleiteten Bescheides) erlassen oder abgeändert worden sein (Ritz, BAO³, § 295 Tz. 3). Da ein solcher rechtsgültiger Grundlagenbescheid - wie der Bw. selbst ausführt - bis zum hier zu beurteilenden Antrag nicht ergangen ist, kommt eine Berichtigung des Einkommensteuerbescheides des Bw auch aus diesem Grund nicht in Betracht.

Die Zurückweisung der Anträge vom 7. August 2008 durch das Finanzamt ist daher zu bestätigen und die dagegen gerichtete Berufung abzuweisen.

Salzburg, am 8. Juli 2009