



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Unicont Rev.- und Treuhand GmbH, 1010 Wien, Kohlmarkt 8-10, vom 15. Jänner 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 2/20/21/22 vom 11. Dezember 2008 betreffend Zurückweisung eines Antrages auf Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 1989 sowie über die Berufung vom 12. März 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 2/20/21/22 vom 12. Februar 2009 betreffend Abweisung eines Antrages auf Erlassung eines abgeleiteten Bescheides gemäß § 295 der Bundesabgabenordnung entschieden:

1. Die Berufung vom 15. Jänner 2009 gegen den Zurückweisungsbescheid vom 11. Dezember 2008 wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

2. Der Bescheid vom 12. Februar 2009, mit welchem der Antrag auf Erlassung eines abgeleiteten Einkommensteuerbescheides gemäß § 295 BAO für das Jahr 1989 abgewiesen wurde, wird abgeändert:

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

Entscheidungsgründe

Mit Schreiben vom 29. Juli 2008, im Finanzamt eingelangt am 30. Juli 2008, stellte der Berufungswerber (Bw.) einen Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO betreffend den gemäß § 295 BAO geänderten Einkommensteuerbescheid vom 23. Mai 1997.

Begründend führte er aus, mit Bescheid vom 7. Mai 2008 sei festgestellt worden, 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.

Der auf Grundlage des Nichtbescheides erlassene - gemäß § 295 BAO geänderte - Einkommensteuerbescheid 1989 vom 23. Mai 1997, der den ursprünglichen Einkommensteuerbescheid 1989 ersetzt habe, entspreche daher nicht den gesetzlichen Bestimmungen.

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 bescheidierlassenden Behörde über den fehlenden Bescheidcharakter bewirke, dass diese Tatsache im Verhältnis zum Rechtsunterworfenen nur als "neu hervorgekommen" gelten könne, wobei den Bw. an der Nichtgeltendmachung dieses Umstandes kein grobes Verschulden treffe. Diese Rechtsansicht werde vom Bundesministerium für Finanzen im Schreiben vom 28. Oktober 2005 geteilt.

Die Wiederaufnahme des Verfahrens führe zu einem im Spruch abgeänderten Einkommensteuerbescheid.

Mit Grundlagenbescheid vom 24. Mai 1991 seien für das Jahr 1989 anteilige Einkünfte aus Gewerbebetrieb einheitlich festgestellt und dem Bw. zugewiesen worden.

Im Anschluss an eine im Jahr 1993 stattgefundene, die Jahre 1989 bis 1991 umfassende Betriebsprüfung sei mit Grundlagenbescheid vom 10. Februar 1997 für das Jahr 1989 eine abweichende Feststellung getroffen worden.

Gegen den Bescheid vom 10. Februar 1997 sei fristgerecht berufen worden. Mit Berufungsentscheidung vom 28. Oktober 2002 sei der Grundlagenbescheid vom 10. Februar 1997 bestätigt und die Berufung als unbegründet abgewiesen worden. Die dagegen erhobene Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof sei mit Beschluss vom 27. Februar 2008 zurückgewiesen worden. Mit Bescheid des Finanzamtes 6/7/15 vom 7. Mai 2008 sei die Berufung gegen den Bescheid vom 10. Februar 1997 als unzulässig zurückgewiesen worden, da der angefochtene Bescheid mangels eines gültigen Bescheidadressaten ein Nichtbescheid sei.

In weiterer Folge sei auf Grund des oben erwähnten Nichtbescheides der ursprüngliche Einkommensteuerbescheid 1989 gemäß § 295 BAO durch den Einkommensteuerbescheid 1989 vom 10. Februar 1997 (gemeint ist wohl der Bescheid vom 23. Mai 1997) ersetzt worden. Diese auf Basis eines Nichtbescheides erfolgte Abänderung entspreche nicht den gesetzlichen Bestimmungen.

Die Abänderung eines Bescheides gemäß § 295 BAO sei nur dann zulässig, wenn der betreffende Bescheid von einem Grundlagenbescheid abzuleiten sei. Im vorliegenden Fall

fehle jedoch ein tauglicher Feststellungsbescheid. Da der abgeleitete Einkommensteuerbescheid 1989 vom 23. Mai 1997 rechtswidrig erlassen worden sei und dieser Mangel auch nicht durch einen nachträglich rechtswirksam erlassenen Grundlagenbescheid geheilt werden könne, sei dem Wiederaufnahmeantrag stattzugeben. Da jener Rechtszustand herzustellen sei, der ohne Abänderung gemäß § 295 BAO vorgelegen sei, sei der Einkommensteuerbescheid in der Fassung des ursprünglichen Einkommensteuerbescheides zu erlassen.

Hinzuweisen sei darauf, dass im Gegensatz zum Feststellungsbescheid abgeleitete Abgabenbescheide der Verjährung unterliegen und damit dem Rechtsunterworfenen ein Rechtsverlust drohe. Die beantragte Wiederaufnahme des Verfahrens ermögliche es dem Steuerpflichtigen, seine Ansprüche innerhalb der Verjährung geltend zu machen.

Mit Bescheid vom 11. Dezember 2008 wurde der Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens zurückgewiesen und nach Wiedergabe der Bezug habenden gesetzlichen Bestimmungen begründend wie folgt ausgeführt:

Der Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 1989 sei am 30. Juli 2008 nach Ablauf der Verjährungsfristen im Finanzamt eingelangt.

Der letzte aktenkundige Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1989 sei vom Finanzamt datiert mit 23. Mai 1997 erlassen worden. Der Einkommensteuerbescheid 1989 sei daher am 26. Juni 1997 formell rechtskräftig geworden. Der gegenständliche Antrag sei erst nach Ablauf von fünf Jahren nach Eintritt der Rechtskraft eingebbracht worden.

Im Antrag werde weiters ausgeführt, dass der Beschluss des Verwaltungsgerichtshofes vom 27. Februar 2008 dem Bw. am 13. März 2008 zugestellt worden sei. Die Frist von drei Monaten laufe ab diesem Zeitpunkt. Der Antrag auf Wiederaufnahme sei daher zurückzuweisen gewesen.

In der fristgerecht dagegen erhobenen Berufung wurde vom Bw. nach Wiedergabe des bisherigen Verwaltungsgeschehens der Eintritt der Verjährung hinsichtlich Einkommensteuer 1989 bestritten und ergänzend zu dem bereits im Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens vom 29. Juli 2008 erstatteten Vorbringen ausgeführt, bereits der Feststellungsbescheid vom 24. Mai 1991 sei nichtig gewesen, da darin bereits verstorbene Personen angeführt worden seien. Die am 27. September 1990 abgegebene Erklärung zur einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung sei daher noch immer unerledigt. Es könne daher hinsichtlich des Jahres 1989 keine Verjährung eingetreten sein, weil gemäß § 209a Abs. 2 BAO die Einkommensteuerveranlagung mittelbar von der Erledigung der abgegebenen Feststellungs-erklärung abhänge.

Im Übrigen sei zu erwähnen, dass selbst, wenn man den Bescheid vom 24. Mai 1991 nicht als nichtigen Bescheid qualifizieren würde hinsichtlich des Einkommensteuerbescheides 1989 keine Verjährung eingetreten sein könne. Denn dann hätte die Behörde auf Grund der Zurückweisungsbescheide gemäß § 295 BAO einen neuen abgeleiteten Bescheid erlassen müsse, da sie ja den abgeleiteten Bescheid rechtswidrig auf Grund eines Nichtbescheides neu erlassen habe. Als zwingendes Ergebnis des Rechtsmittelverfahrens gegen die nichtigen Bescheide wären somit neue abgeleitete Bescheide zu erlassen gewesen. Auch aus diesem Grund könnte gemäß § 209a BAO keine Verjährung eingetreten sein, da der Einkommensteuerbescheid 1989 somit indirekt von der Erledigung einer Berufung abhängig gewesen sei. Jede andere Auslegung der §§ 295 bzw. 209a BAO wären denkunmöglich, denn es könnte nicht sein, dass auf Grund von der Finanzverwaltung zu vertretenden Fehlern auf die die Steuerpflichtigen im Rahmen des Berufungsverfahrens sogar aufmerksam gemacht hätten, Verjährung zu Lasten des Steuerpflichtigen eingetreten sei. Aus diesem Grund werde ausdrücklich beantragt, einen abgeleiteten Bescheid zu erlassen, welcher den Rechtszustand wieder herstellt, der vor Erlassung des rechtswidrigen abgeleiteten Bescheides bestanden habe.

In weiterer Folge wurde der gleichzeitig mit Schreiben vom 15. Jänner 2009 gestellte Antrag auf Erlassung eines abgeleiteten Bescheides gemäß § 295 BAO seitens des Finanzamtes mit Bescheid vom 12. Februar 2009 abgewiesen. Begründet wurde dies seitens des Finanzamtes unter Hinweis auf die gesetzlichen Bestimmungen des § 295 BAO damit, dass Voraussetzung für die Erlassung eines abgeleiteten Bescheides die Abänderung, Aufhebung oder Erlassung eines Feststellungsbescheides sei. Ein diesbezüglicher Sachverhalt liege jedoch nicht vor. Die Zurückweisung einer Berufung gegen einen Feststellungsbescheid wegen dessen Unwirksamkeit sei der Abänderung, Aufhebung oder Erlassung eines Feststellungsbescheides nicht gleichzuhalten, weshalb gegenständlicher Antrag abzuweisen gewesen sei.

Mit Schreiben vom 12. März 2009 brachte der Bw. gegen den Abweisungsbescheid vom 12. Februar 2009 das Rechtsmittel der Berufung ein. Begründet wurde dies damit, dass auch im gegenständlichen Fall gemäß § 295 BAO vorzugehen sei, denn auch die nachträgliche bescheidmäßige Erledigung, dass der Grundlagenbescheid ein Nichtbescheid sei, sei einer Aufhebung des Grundlagenbescheides gleichzusetzen. Es könne aber nicht sein, dass gemäß dem Erkenntnis des VwGH vom 24.11.1980, Zl. 93/14/0203 der von einem Nichtbescheid abgeleitete Einkommensteuerbescheid zwar rechtswidrig ergangen sei, dieser aber dann nicht gemäß § 295 BAO wieder aufzuheben sei. Denn hätte der Bw. damals gegen den abgeleiteten Einkommensteuerbescheid berufen, wäre die Berufung abgewiesen worden. Aus dem Blickwinkel des Rechtsschutzes könne in verfassungskonformer Interpretation § 295 BAO nur derart ausgelegt werden, dass er auch im gegenständlichen Fall anzuwenden sei.

Abschließend sei noch festzuhalten, dass das zu diesem Thema ergangene VwGH-Erkenntnis vom 19.12.2007, Zl. 2006/13/0115 im gegenständlichen Fall nicht anzuwenden sei, da immer noch kein rechtsgültiger Feststellungsbescheid für das Jahr 1989 vorliege. Es sei ganz einfach nicht akzeptabel, dass rechtswidrige Bescheide für einen Steuerpflichtigen negative materielle Auswirkungen hätten.

Die Berufungen wurden ohne Erlassung von Berufungsvorentscheidungen der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Folgender Sachverhalt wird der Entscheidung zu Grunde gelegt:

Mit Feststellungsbescheid vom 24. Mai 1991 wurden dem Bw. Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus einer atypisch stillen Beteiligung an der X GmbH und atypische stille Gesellschafter (Rechtsnachfolgerin YAG, nunmehr XY-GmbH) zugerechnet.

Auf Grund einer bei der genannten Gesellschaft durchgeführten, die Jahre 1989 bis 1991 umfassenden abgabenbehördlichen Prüfung erließ das Finanzamt einen mit 10. Februar 1997 datierten geänderten Grundlagenbescheid für 1989. Davon abgeleitet erging ein mit 23. Mai 1997 datierter, den Bw. betreffender, gemäß § 295 BAO geänderter Einkommensteuerbescheid für 1989, der in formeller Rechtskraft erwuchs.

Die gegen den Grundlagenbescheid vom 10. Februar 1997 erhobene Berufung wurde mit Berufungsentscheidung vom 28. Oktober 2002 als unbegründet abgewiesen. Eine dagegen gerichtete Verwaltungsgerichtshofbeschwerde wurde am 12. Dezember 2002 eingebracht. Darin stellte der Bw. (= Beschwerdeführer Nr. XX) ua durch seinen ausgewiesenen Vertreter dar, dass der Feststellungsbescheid 1989 vom 10. Februar 1997 falsch adressiert sei.

Wörtlich wurde ausgeführt: "Wie oben nachgewiesen, sind die Feststellungsbescheide [...], die infolge der Betriebsprüfung der Jahre 1989 bis 1991 erlassen wurden, nicht rechtswirksam ergangen, da die Voraussetzung des § 93 Abs. 2 BAO hinsichtlich der korrekten Benennung des Bescheidadressaten nicht erfüllt ist."

Mit Beschluss vom 27. Februar 2008, 2002/13/0225, wurde die Beschwerde als unzulässig zurückgewiesen. In weiterer Folge wies das für die Erlassung des Grundlagenbescheides zuständige Finanzamt 6/7/15 die gegen den Feststellungsbescheid 1989 vom 10. Februar 1997 eingebrachte Berufung mit Bescheid vom 3. Dezember 2008 als unzulässig zurück, weil der Erledigung mangels eines gültigen Bescheidadressaten kein Bescheidcharakter zukomme. Die als Bescheid bezeichnete und im Antrag auf Wiederaufnahme angesprochene Erledigung vom 7. Mai 2008 enthielt keinen Hinweis auf die Zustellfiktion des § 101 Abs. 3 BAO und entfaltete somit keine Wirkung.

Mit dem Zurückweisungsbescheid vom 3. Dezember 2008 bestätigte das Finanzamt lediglich einen, dem Bw. bzw. seinem Vertreter spätestens am 12. Dezember 2002 bekannten und bewussten Mangel.

Ein Wiederaufnahmeantrag hinsichtlich Einkommensteuer 1989 wurde vom Bw. vor dem streitgegenständlichen Antrag vom 29. Juli 2008 nicht gestellt.

Dieser Sachverhalt gründet sich auf die Angaben des Bw, auf die Ausführungen in der Verwaltungsgerichtshofbeschwerde vom 12. Dezember 2002 und auf die aktenkundigen Unterlagen.

Rechtliche Würdigung:

1. 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) von sieben Jahren zulässig wäre, eingebrachter Antrag gemäß § 303 Abs. 1 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 zugrunde liegt.

Eine Wiederaufnahme des Verfahrens auf Antrag hinsichtlich Einkommensteuer 1989 ist von den zitierten Ausnahmen 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 Abgabenanspruchs (§ 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 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, trat doch die absolute Verjährung der Einkommensteuer 1989 selbst nach Maßgabe einer fünfzehnjährigen absoluten

Verjährungsfrist jedenfalls mit Ablauf des Jahres 2004 - und damit jedenfalls vor Antragstellung auf Wiederaufnahme gemäß § 303 BAO - ein.

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) 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 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 Bestimmung ergibt sich, dass die 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 dann zur Anwendung, wenn dieser trotz eingetretener Verjährung rechtzeitig iSd. § 304 BAO eingebracht wurde. Der Umstand, dass allenfalls die Abgabenfestsetzung auf Grund anderer, noch nicht erledigter Anträge trotz Eintritt der Verjährung zulässig sein könnte, bedeutet noch nicht, dass die Abgabenfestsetzung auf Grund des streitgegenständlichen Wiederaufnahmeantrages zulässig ist. Gegenstand des Berufungsverfahrens ist lediglich die Frage der Zulässigkeit des Wiederaufnahmeantrages vom 29. Juli 2008.

Dem Hinweis auf die Einzelerledigung des BMF vom 28. Oktober 2005 ist zu erwidern, dass die darin vertretene Rechtsansicht, wonach die Wiederaufnahme auch dann zu bewilligen ist, wenn die Bemessungsverjährung der Erlassung eines neuerlichen Änderungsbescheides entgegensteht, gemäß § 6 Abs. 1 des Bundesgesetzes über den Unabhängigen Finanzsenat (UFSG) für den Unabhängigen Finanzsenat nicht bindend ist und aus diesem Grunde die Beurteilung der gegenständlichen Rechtsfragen ausschließlich anhand der gesetzlichen Bestimmungen zu erfolgen hat.

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 29. Juli 2008 ist ausschlaggebend, dass dieser nicht vor Eintritt der absoluten Verjährung, welche mit 31. Dezember 1999 (jedenfalls aber mit 31. Dezember 2004) eingetreten ist, eingebracht wurde. Aus diesem Grund ist die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO aufgrund des Antrages vom 29. 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 Ann. 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 für 1989 vom 23. Mai 1997 bereits im Jahr 1997 eingetreten ist. Daraus ergibt sich, dass der nunmehr am 29. Juli 2008 eingebrachte Wiederaufnahmeantrag nicht innerhalb der Fünfjahresfrist des § 304 lit.b BAO eingebracht wurde.

Damit ist der Abgabenbehörde 1. Instanz zuzustimmen, wenn aus diesem Grund der gegenständliche Wiederaufnahmeantrag zurückgewiesen wurde.

Wäre der Wiederaufnahmeantrag iSd. § 304 BAO 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 3 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, sondern auch die derjenigen Personen zu vertreten, 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 29. Juli 2008 beruft sich der Bw. ausdrücklich darauf, dass die Qualifizierung des Grundlagenbescheides als Nichtbescheid 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 taugliche Wiederaufnahmegründe 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, 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 Tatsache der Falschadressierung des Feststellungsbescheides vom 10. Februar 1997 sowie die Gründe dafür wurden vom Bw. jedenfalls im Rahmen seiner VwGH-Beschwerde vom 12. Dezember 2002 vorgebracht. Die Tatsache und die entsprechenden Beweismittel waren dem Berufungswerber 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 29. Juli 2008, wurde damit mehr als fünf Jahre nach der nachweislichen Kenntniserlangung der dafür behaupteten Gründe eingebbracht, womit dieses Anbringen aus Sicht des Neuerungstatbestandes gemäß § 303 BAO jedenfalls als verspätet zu werten ist.

Der Wiederaufnahmeantrag vom 29. Juli 2008 ist daher im Hinblick auf die obigen Ausführungen von der Abgabenbehörde 1. Instanz zu Recht zurückgewiesen worden.

2. 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 23. Mai 1997 bis zur Einbringung dieses Antrages kein neuer Grundlagenbescheid rechtlich existent wurde.

Der Bw. vertritt jedoch den Standpunkt, dass auf Grund des Wegfalls des abgeänderten Feststellungsbescheides 1989 vom 10. Februar 1997 der auf dessen Grundlage erlassene Einkommensteuerbescheid 1989 vom 23. Mai 1997 nicht mehr von diesem abzuleiten und daher gemäß § 295 BAO im Sinne einer Rückgängigmachung der seinerzeitigen Änderung nun in Anpassung an den ursprünglichen Grundlagenbescheid abzuändern sei.

Gemäß § 295 Abs. 1 BAO idG 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 rechtskräftig geworden ist.

Diese Bestimmung 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 zu Grunde liegenden

Feststellungsbescheide in Einklang zu bringen (vgl. VwGH 9.7.1997, 95/13/0044, 95/13/0045).

Gemäß § 295 Abs. 2 BAO idgF 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 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 (Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO, § 295 Anm. 12, § 311 Anm. 18).

Im streitgegenständlichen Fall ist es unstrittig, dass es dem Finanzamt 6/7/15 bis zum 15. Jänner 2009 - 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 Einkommensteuerveranlagung des Bw. zuständigen Finanzamtes zur Änderung des Einkommensteuerbescheides 1989 setzt jedoch die rechtliche Existenz eines Grundlagenbescheides voraus. Wurde ein solcher nicht erlassen, ist eine Änderung gemäß § 295 BAO unzulässig (VwGH 24.11.1998, 93/14/0203).

Obwohl es unbestritten ist, dass die Bescheidänderung im Jahr 1997 auf Grund 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 - entgegen der Behauptung des Bw. - nicht nach § 252 BAO abzuweisen, sondern erfolgreich gewesen.

Eine nunmehrige Änderung des Einkommensteuerbescheides 1989 gemäß § 295 BAO ist daher auch deshalb unzulässig, weil zwischen der Erlassung des Einkommensteuerbescheides, datiert mit 23. Mai 1997, und dem zu beurteilenden Antrag auf Erlassung eines abgeleiteten Bescheides kein rechtsgültiger Grundlagenbescheid ergangen ist.

Auf Grund 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 23. Oktober 2009