



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch LBG WTHD U Beratungs GmbH Wien, 1030 Wien, Boerhaavegasse 6, vom 4. März 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 2/20/21/22, vertreten durch Mag. Braunsteiner, vom 5. Februar 2009 betreffend Abweisung eines Antrages auf Bescheidabänderung gemäß § 295 BAO betreffend Einkommensteuer 1989 entschieden:

Der Bescheid vom 5. Februar 2009, mit welchem der Antrag vom 2. Februar 2009 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

Am 16.7.2008 übersendete die steuerliche Vertretung der Bw. dem Finanzamt Wien 2/20/21/22 einen Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens gem § 303 BAO hinsichtlich Einkommensteuer 1989. Der Bescheid erging damals an das Finanzamt Wien Umgebung und war an den Gatten der Bw. gerichtet. Der Gatte der Bw. ist mittlerweile verstorben.

„Ich stelle innerhalb offener Frist den Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 BAO.

Die beantragte Wiederaufnahme betrifft nachfolgenden Bescheid: gemäß §295 BA0 abgeänderter Einkommensteuerbescheid 1989 ausgestellt am 22.4.1998 Bescheidausstellung durch Abgabenbehörde erster Instanz.

Wiederaufnahmegrund:

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 BA0 vom 10.02.1997 mangels gültigem Bescheidadressaten der Bescheidcharakter fehlt und dieser somit keine normative Kraft entfalten konnte. Es handelt sich um einen Nichtbescheid (VwGH 29.09.1997,9311 70042).

Die Qualifizierung des Grundlagenbescheides als Nichtbescheid stellt eine neu hervorgekommene Tatsache im Sinn des § 303 Abs.1lit.b BA0 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.

Die oben beschriebene Rechtsansicht wird durch die Erledigung des Bundesministeriums für Finanzen vom 28. Oktober 2005 gestellt. Siehe beiliegende Kopie der Erledigung.

Weiters weise ich darauf hin, dass die Wiederaufnahme des rechtskräftigen Verfahrens zu einem abgeänderten Einkommensbescheid 1989 führt.

Grundlagenbescheid:

Mit Grundlagenbescheid für das Jahr 1989, datiert mit 24.05.1991, wurden meine anteiligen Einkünfte aus Gewerbebetrieb einheitlich festgestellt und mir zugewiesen.

Im Jahr 1993 (12.10.1993) begann eine den Zeitraum 1989 -1991 betreffende Betriebsprüfung, die bis 18.6.1996 - Bericht über die Betriebsprüfung gem. § 150 BA0 datiert mit 20.09.1996 - andauerte. Das Finanzamt erließ am 10.02.1997 - eingelangt am 19.03.1997 - einen Bescheid gem. § 188 BA0 an die „A AG RNF der B Leasing- u Beteiligungs GmbH und Mitgesellschafter“, wobei hinsichtlich des Jahres 1989 eine abweichende Feststellung gegenüber dem Grundlagenbescheid vom 28.03.1991 getroffen wurde.

Gegen den Bescheid vom 10.02.1997 wurde zeitgerecht Berufung erhoben. Mit Berufungsentcheidung vom 28.10.2002 wurde der Grundlagenbescheid vom 10.02.1997 bestätigt und die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Gegen die Erledigung der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 28.10.2002 wurde am 12.12.2002 eine Beschwerde beim Verwaltungsgerichtshof eingebracht. Mit Beschluss des Verwaltungsgerichtshofes vom 27.02.2008 - eingelangt am 13.03.2008 - wurde die Beschwerde gegen die Erledigung der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 28.10.2002 zurückgewiesen.

Mit Bescheiddatum vom 07.05.2008 hat die Finanzverwaltung zur Steuernummer xxx/xxxx einen Zurückweisungsbescheid zur Berufung vom 17.4.1997 erlassen.

Der nunmehr vorliegende Zurückweisungsbescheid des Finanzamtes erklärt den Grundlagenbescheid 1989 vom 10.02.1997-mangels gültigem Bescheidadressaten - zu einem Nichtbescheid und weist die Berufung als unzulässig zurück.

Abgeleiteter Bescheid/ Einkommensteuerbescheid 1989:

Auf Grund vorhin erwähnter Nichtbescheide -erlassen durch das Finanzamt - wurde mein ursprünglicher Einkommensteuerbescheid 1989 gem. § 295 BA0 durch den vorliegenden Einkommensteuerbescheid 1989 vom 10.02.1997 ersetzt.

Aus der Nichtanerkennung der Ergebniszurückweisung für das Jahr 1989 der atypisch stillen Beteiligung auf Ebene des abgeleiteten Bescheides resultierte eine Einkommensteuernachzahlung.

Die vorgenommene Abänderung des Einkommensteuerbescheides 1989 gem. § 295 BA0 erfolgte auf Basis eines Nichtbescheides und entspricht damit nicht den gesetzlichen Bestimmungen.

Rechtliche Beurteilung

An einer Wiederaufnahme gem. § 303 BA0 besteht aus nachfolgenden Gründen ein rechtliches Interesse:

Die Abänderung eines abgeleiteten Bescheides gem. § 295 BA0 ist nur dann zulässig, wenn der betreffende Bescheid von einem Grundlagenbescheid abzuleiten ist. Unbestritten ist nunmehr, dass der von der Abgabenbehörde ausgefertigte Bescheid vom 10.2.1997 als auch der Bescheid vom 28.10.2002 für das Streitjahr 1989 ins Leere gegangen ist. Damit hat jedoch der Abänderung ein tauglicher Feststellungsbescheid gefehlt. Da der abgeleitete Einkommensteuerbescheid vom TAG, MONAT, JAHR (entspricht Datumsangabe von Seite 1) rechtswidrig erlassen wurde und auch ein nachträglich rechtswirksam erlassener Grundlagenbescheid diesen Mangel nicht heilt (siehe VwGH 93/14/0203), ist dem Wiederaufnahmeantrag stattzugeben.

Da der Rechtszustand herzustellen ist, der ohne Abänderung gemäß § 295 BA0 vorgelegen ist, ist der Einkommensteuerbescheid in der Fassung des ursprünglichen Einkommensteuer-

bescheides vom TAG, MONAT, JAHR (Datum des ursprünglichen Bescheides 1989) zu erlassen.

Diese Neuerlassung ist auch dann zwingend, wenn zu diesem Zeitpunkt bereits ein rechswirksam erlassener Grundlagenbescheid vorliegt, der im Ergebnis dem abgeänderten

Einkommensteuerbescheid vom TAG, MONAT, JAHR (entspricht Datumsangabe auf Seite 1) entspricht. Verfahrensrechtlich berechtigt dieser neue Grundlagenbescheid nämlich nur zur Abänderung des auf Grunde der Wiederaufnahme neu erlassenen Bescheides.

Die beantragte Wiederaufnahme ermöglicht diese rechtswidrige Abänderung gem. § 295 BAO zu korrigieren.

Verjährung:

Allgemein weise ich darauf hin, dass abgeleitete Abgabenbescheide - im Gegensatz zu Feststellungsbescheiden der Verjährung unterliegen und damit den Rechtsunterworfenen grundsätzlich ein Rechtsverlust droht (siehe „Ritz Kommentar zur Bundesabgabenordnung 3. Auflage“, Seite 608 RdZ bzw. BMF SWK 2004, S 878)

Die beantragte Wiederaufnahme ermöglicht dem Steuerpflichtigen seine Ansprüche innerhalb der Verjährung geltend zu machen.

Anträge:

Im Sinne der obigen Ausführungen beantrage ich die Wiederaufnahme des Verfahrens“.

Am 8.10.2008 erließ das Finanzamt betreffend des Antrages auf Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 BAO hinsichtlich der Einkommensteuer 1989 einen Zurückweisungsbescheid und begründete diesen wie folgt:

„Die Zurückweisung erfolgte, weil die Eingabe nicht fristgerecht eingebracht wurde.

Gemäß § 304 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

Der Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 1989 ist am 18.7.2008 im Finanzamt eingelangt und somit nach Ablauf der Verjährungsfristen für das Jahr 1989. Der letzte im Abgabeninformationssystem für das Jahr 1989 erfasste Einkommensteuerbescheid weist das Datum 22.4.1998 auf. Der gegenständliche Antrag ist erst nach dem Ablauf von 5 Jahren nach Eintritt der Rechtskraft dieses Einkommensteuerbescheides eingebracht worden. Im Antrag wird weiters ausgeführt, dass der Beschluss des VwGH vom 27.2.2008 am 13.3.2008 zugestellt worden ist. Die Frist von 3

Monaten läuft daher ab diesem Zeitpunkt (§ 303 Abs 2 BAO). Daher war der Antrag auf Wiederaufnahme zurückzuweisen.

Am 12.11. 2008 erhob die steuerliche Vertretung der Bw. gegen den Zurückweisungsbescheid vom 8.10.2008 das Rechtsmittel der Berufung.

Beantragt werde die ersatzlose Aufhebung des Bescheides und eine Begründung werde nachgereicht. Die Berufung war an das Finanzamt Wien 12/13/14 Purkersdorf zur eigenen Steuernummer der Bw. gerichtet.

Am 23.12.2008 erließ das Finanzamt Wien 12/13/14 Purkersdorf betreffend die eingebrachte Berufung eine abweisende Berufungsvorentscheidung:

Begründung:

„Sie haben die Berufung unter der falschen Steuernummer eingebracht. Der Zurückweisungsbescheid hinsichtlich des Wiederaufnahmsantrages für 1989 erging unter der Steuernummer xxx/xxxx (Finanzamt 2/20/21/22). Es ist dies der Steuerakt des verstorbenen Gatten der Bw. Dies ist ein eigenes - vom Steuersubjekt der Bw. getrenntes- Steuersubjekt, das erst mit dem Todestag endet, sodass Zeiträume vor dem 11.10.2004 (Todestag des Gatten der Bw.) dort zu erfassen sind. Daher wurde über den Wiederaufnahmsantrag völlig korrekt unter dieser Steuernummer abgesprochen. Daran ändert auch nicht, dass der Bescheidadressat „Bw. als Erbin nach ...“ lautet. Es ist aus Gründen des Leistungsgebotes erforderlich, dass bei eingereichten Verlassenschaften für Zeiträume vor dem Todestag im Bescheidadressaten die Erben im Bescheidadressaten genannt werden. Für die Bw. existiert ein eigener Datensatz. Es ist dies die Steuernummer beim FA Wien 12/13/14 Purkersdorf. Für sie existiert kein Einkommensteuerbescheid für 1989. Somit wäre dort auch ein Wiederaufnahmeantrag nicht sinnvoll gewesen. Mangels Unterbrechungshandlungen ist hier für 1989 längst Verjährung eingetreten. Da sich die Berufung gegen einen Bescheid richtet, der unter dieser Steuernummer nie ergangen ist, war die Berufung gem. § 273 BAO als unzulässig zurückzuweisen“

Am 3.2.2009 brachte die steuerliche Vertretung beim Finanzamt Wien 2/20/21/22 folgenden Schriftsatz ein:

Im Namen der Bw, beantragen wir die Wiedereinsetzung in den vorigen Stand der Berufungsfrist des Zurückweisungsbescheides vom 8. Oktober 2008, eingelangt am 13. Oktober 2008. Die versäumte Berufungsfrist endet somit am 13. November 2008.

Begründung:

Wie Sie aus der beigefügten Korrespondenz ersehen, haben wir gegen den Zurückweisungsbescheid vom 8. Oktober 2008 eine Berufung eingebracht, die am 13. November 2008 an das Finanzamt nachweislich mittels Einschreiben verschickt wurde. Diese Berufung wurde jedoch von meiner Sekretärin nicht an das Finanzamt Wien 2/20/21/22 adressiert und geschickt, sondern an das Finanzamt Wien 12/13/14 Purkersdorf, StNr ...

Eine Kopie der von uns eingebrachten Berufung beim Finanzamt Wien 12/13/14 Purkersdorf legen wir unserem Schreiben bei. Die Begründung haben wir innerhalb der uns vom Finanzamt 12/13/14 Purkersdorf gewährten Frist nachgeliefert. Das Versehen ist darauf zurückzuführen, dass die Bw. beim Finanzamt Wien 12/13/14 Purkersdorf unter der Steuernummer ... für ihre eigenen steuerlichen Anliegen registriert ist. Die Steuernummer xxx beim Finanzamt Wien 2/20/21/22 besteht nur, da die Bw. Erbin des verstorbenen Herrn ... ist und diese Steuernummer die Fortführung der Verlassenschaft bzw. der Steuerangelegenheiten des verstorbenen ... ist.

Nur aufgrund dieser Tatsache konnte meiner Sekretärin, die sonst immer pflichtbewußt und mit größter Sorgfalt ihre Aufgaben erfüllt, der Fehler unterlaufen, die Berufung und die Nachlieferung der Begründung an die falsche Behörde zu adressieren und zu verschicken.

Die Berufungsvorentscheidung vom 23.12.2008 gegen unsere obige Berufung langte am 2. Jänner 2009 bei uns ein. Mit dieser Berufungsvorentscheidung wurde unsere Berufung als unbegründet abgewiesen, da sie unter der falschen Steuernummer eingebracht wurde. Der Antrag auf Wiedereinsetzung erfolgt somit innerhalb der gem. § 308 Abs. 3 BAO vorgesehenen Frist von 3 Monaten.

Weiters ergreifen wir gemäß § 243 BAO das Rechtsmittel der Berufung gegen den Zurückweisungsbescheid vom 8. Oktober 2008 (eingelangt am 13. Oktober 2008).

Die Berufung richtet sich gegen die Zurückweisung des Antrags auf Wiederaufnahme des Verfahrens gem. §303 BAO hinsichtlich Einkommensteuer 1989.

Beantragt wird eine ersatzlose Aufhebung des bekämpften Bescheides und eine Bescheiderlassung gem. § 295 BAO.

Begründung

Der Wiederaufnahmeantrag am 16.7.2008 wurde als nicht fristgerecht zurückgewiesen, weil nach Meinung des Finanzamtes, die Dreimonatsfrist bereits abgelaufen ist, da der Beschluss des VwGH bereits am 13.03.2008 zugestellt worden ist und weil nach Meinung des Finanzamtes bereits Verjährung eingetreten ist.

Nach Meinung des Finanzamtes beginnt die Dreimonatsfrist mit Zustellung des Beschlusses des VwGH in 27.02.2008 mit 13.03.2008 zu laufen. Diese Aussage des Finanzamtes ist jedoch unrichtig.

In dem zitierten VwGH - Erkenntnis spricht der VwGH nur dem Bescheid vom 28.10.2002 der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland jeglichen Bescheidcharakter ab.

Der VwGH lässt - im Gegensatz zu den Ausführungen des Finanzamtes - die Frage, ob bereits die erstinstanzlichen Bescheide vom 10.02.1997 „Nichtbescheide“ seien ausdrücklich offen, wenn er schreibt (die Hervorhebung durch Fettdruck bzw. das Rufzeichen wurden vom Verfasser hinzugefügt):

„ In der vorliegenden Beschwerde gegen diese Erledigung wird u.a. - in Verbindung mit der Behauptung über die mangelnde Bescheidqualität schon der erstinstanzlichen Erledigungen, worauf hier nicht eingegangen werden muss (!)“

Im Übrigen sei erwähnt, dass der VwGH in dieser Sachverhaltskonstellation über die Bescheidqualität der erstinstanzlichen Bescheide gar nicht absprechen kann, da nicht diese vor dem VwGH angefochten wurden, sondern die o.a. Erledigung vom 28.10.2002 der Finanzlandesdirektion für Wien Niederösterreich und Burgenland.

Weiters sei erwähnt dass die Experten seitens der Finanzverwaltung bis zum 07.05.2008 benötigt haben, um den Bescheid vom 10.02.1997 als Nichtbescheid zu qualifizieren.

Der Antrag auf Wiederaufnahme ist (bei Rechtskraft des abgeleiteten Bescheides) ein – aus Rechtsschutzüberlegungen gebotener - (zusätzlicher) Rechtsbehelf, der beispielsweise dann von Bedeutung (diesfalls aber dann aus rechtsstaatlichen Rechtsschutzüberlegungen unverzichtbar) ist, wenn das Finanzamt mit der Erlassung des abgeleiteten Bescheides säumig ist.

In diesem Umfeld der sachlichen Gegebenheiten und des erforderlichen Rechtsschutzes kann eine verfassungskonforme Interpretation der verfahrensgegenständlichen Fristenregelung für einen mit Neuerungen betreffend die einheitliche und gesonderte Feststellung begründeten Wiederaufnahmeantrag nur folgende Frist ergeben:

Die Frist für den Antrag auf Wiederaufnahme beginnt nicht früher zu laufen, als beim zuständigen Finanzamt die Verständigung über die nachträgliche Abänderung, die Aufhebung oder die Feststellung der Unwirksamkeit des Feststellungsbescheides einlangt und nach außen erkennbar in Erscheinung tritt, insbesondere auch nicht früher, als dem Abgabepflichtigen

verlässlich bekannt wird, dass das zuständige Finanzamt darauf nicht mit amtswegiger Erlassung eines abgeleiteten Bescheides reagiert.

Keine Verjährung, da einheitlich und gesonderte Feststellungserklärung 1989 nie bescheidmäßig erledigt wurde.

Gem. § 209 a BA0 ist deswegen keine Verjährung eingetreten, weil die einheitlich und gesonderte Feststellungserklärung des Jahres 1989 nie bescheidmäßig erledigt wurde. Dies sei hier näher erläutert:

Die Bw. als Erbin des verstorbenen ... hat sich im Jahr 1989 an der A AG (Rechtsnachfolger der B Beteiligungs GmbH u. ehemalige atypisch stille Gesellschafter) als atypisch stiller Gesellschafter beteiligt. Hinsichtlich der Einkünfte 1989 wurde am 27.09.1990 eine einheitlich und gesonderte Feststellungserklärung abgegeben.

Mit Bescheid vom 24.05.1991 wurde die Mitunternehmerschaft erklärungsgemäß veranlagt. Im Jahr 1997 wurde das Verfahren hinsichtlich der Einkünfte 1989 wieder aufgenommen, und es wurde am 10.02.1997 ein neuer einheitlich und gesonderter Feststellungsbescheid erlassen. Gegen diesen wurde das Rechtsmittel der Berufung erhoben, welches mit Bescheid vom 28.10.2002 von der Finanzlandesdirektion Wien, Niederösterreich und Burgenland abgewiesen wurde. Gegen diese Berufungsentscheidung wurde VwGH - Beschwerde erhoben und mit Entscheidung vom 27.02.2008 die Beschwerde zurückgewiesen, da es sich bei der Erledigung der Finanzlandesdirektion Wien, Niederösterreich und Burgenland um einen nichtigen Bescheid gehandelt hat.

In weiterer Folge wurde auch die Berufung gegen den einheitlich und gesonderten Feststellungsbescheid 1989 vom 17.04.1997 mit Bescheid vom 07.05.2008 vom Finanzamt zurückgewiesen, da auch dieser Feststellungsbescheid nichtig war.

Grund die nichtigen Bescheide waren Fehler in der Adressierung, insbesondere wurden in dem einheitlichen und gesonderten Feststellungsbescheid bereits verstorbene Personen angeführt. Auf der Ebene der einheitlichen und gesonderten Feststellung wurde somit eine Erklärung abgegeben, diese wurde aber bescheidmäßig nie erledigt. Es wurden zwar auf Ebene der einheitlich und gesonderten Feststellungen als „Bescheide“ titulierte Erledigungen verschickt, diese waren jedoch nichtige Bescheide.

Diesbezüglich ist zu beachten, dass auch in dem Bescheid vom 24.5.1991 bereits verstorbene Personen angeführt sind, so ...

Somit ist aufgrund der Judikatur des VwGH auch der Bescheid vom 24.5.1991 als Nichtbescheid zu qualifizieren.

Somit kann hinsichtlich des Jahres 1989 keine Verjährung eingetreten sein, weil gem. § 209 a Abs. 2 BAO die Einkommensteuerveranlagung der Bw. mittelbar von der Erledigung der abgegebenen einheitlich und gesonderten Feststellungserklärung abhängt (siehe Ellinger-Iro-Kramer-Sutter-Urtz in BAO § 209 a BAO Anmerkung 11; Ritz Bundesabgabenordnung § 209 a Rdz 7)

Aus Gründen der Übersichtlichkeit werden die wesentlichen Daten nochmals tabellenartig angeführt:

1990 Erklärung vom 27.09.1990

1991 einheitlich und gesonderte Feststellungsveranlagung für das Jahr 1989 vom 24.5.1991

1997 Wiederaufnahme des Verfahrens 1989 und neuer einheitlich und gesonderter

Feststellungsbescheid vom 10.02.1997

Berufung gegen diese Bescheide vom 17.04.1997

Einkommensteuerbescheid vom 22.4.1998

2002 Berufungsentscheidung vom 28.10.2002 der Finanzlandesdirektion Wien,
Niederösterreich und Burgenland

fristgerechte Einreichung einer VwGH Beschwerde

2008 mit 27.02.2008 Zurückweisung der VwGH - Beschwerde, da die Erledigung der
Finanzlandesdirektion als nichtiger Bescheid zu qualifizieren ist

Mit 07.05.2008 Zurückweisung der Berufung vom 17.04.1997, da auch der Bescheid des
Finanzamtes als nichtiger Bescheid zu qualifizieren ist

mit 16.7.2008 Wiederaufnahmeantrag

Im Übrigen ist zu erwähnen, dass selbst, wenn man den Bescheid vom 24.05.1991 nicht als nichtigen Bescheid qualifizieren würde hinsichtlich des Einkommensteuerbescheides 1989 keine Verjährung eingetreten sein kann. Denn dann müsste die Behörde aufgrund der Zurückweisungsbescheide § 295 BAO einen neuen abgeleiteten Bescheid erlassen, da sie ja den abgeleiteten Bescheid rechtswidrig aufgrund eines Nichtbescheides neu erlassen hat.

Als zwingendes Ergebnis des Rechtsmittelverfahrens gegen die nichtigen Bescheide, wären somit neue abgeleitete Bescheide zu erlassen. Auch aus diesem Grund kann gem. § 209 a BAO keine Verjährung eingetreten sein, da der Einkommensteuerbescheid 1989 somit indirekt von der Erledigung der Berufung abhängig war Jede andere Auslegung der § 295 bzw. § 209

a BAO wäre denkunmöglich, denn es kann nicht sein, dass aufgrund von Fehlern, die die Finanzverwaltung zu vertreten hat (nämlich die Erlassung von Nichtbescheiden) auf die die Steuerpflichtige im Rahmen des Berufungsverfahrens sogar aufmerksam gemacht haben und aufgrund des langen Rechtsmittelverfahrens, Verjährung zu Lasten des Steuerpflichtigen eintritt.

Aus diesem Grund beantragen wir auch ausdrücklich, einen abgeleiteten Bescheid zu erlassen, der den Rechtszustand wiederherstellt, der vor Erlassung des rechtswidrigen abgeleiteten (weil von einem nichtigen Bescheid abgeleitet) Bescheides bestanden hat.

Zu beachten ist, dass diese Sachverhaltskonstellation auch telefonisch seitens der steuerlichen Vertretung des Treuhänders mit Dr. Ritz vom BMF durchbesprochen wurde und dieser auch klar bestätigt hat, dass in dieser Konstellation keine Verjährung eingetreten sein kann.

Ausdrücklich ist abschließend darauf zu verweisen, dass es nicht nur eine Wiederaufnahme auf Antrag, sondern auch eine Wiederaufnahme von Amts wegen gibt. Fakt ist, dass der Einkommensteuerbescheid der Bw. auf Grund eines Nichtbescheides geändert wurde und dass dies rechtswidrig war und diese Rechtswidrigkeit auch durch einen etwaigen zukünftigen gleichlautenden einheitlichen und gesonderten Feststellungsbescheid nicht saniert werden kann, (VwGH 24.11.1980, 93/14/0203). Damit sind auch die Voraussetzungen für eine amtswegige Wiederaufnahme gegeben, sowie die Voraussetzung des §295 BAO gegeben. Ganz offensichtlich erfolgt die gebotene amtswegige Änderung des gegenständlichen Einkommensteuerbescheides nur deshalb nicht, weil sich dies zu Gunsten der Bw. auswirken würde“.

Am 5.2.2009 wurde seitens des Finanzamtes Wien 2/20/21/22 dem Ansuchen der Bw. um Wiedereinsetzung in den vorigen Stand der Berufungsfrist des Zurückweisungsbescheides vom 8.10.2008 stattgegeben.

Mit Bescheid vom 5.2.2009 wies das Finanzamt Wien 2720/21/22 den Antrag der Bw. vom 2.2.2009 betreffend Erlassung eines abgeleiteten Bescheides gem. § 295 BAO ab. Begründend wurde dazu ausgeführt:

"Gem. § 295 Abs. 1 BAO 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.

Voraussetzung für die Erlassung eines abgeleiteten Bescheides ist somit die Abänderung, Aufhebung oder Erlassung eines Feststellungsbescheides. Ein diesbezüglicher Sachverhalt liegt

jedoch nicht vor. Die Zurückweisung einer Berufung gegen einen Feststellungsbescheid wegen dessen Unwirksamkeit ist der Abänderung, Aufhebung oder Erlassung eines Feststellungsbescheides nicht gleichzuhalten. Die tatbestandsmäßigen Voraussetzungen für die Erlassung eines abgeleiteten Bescheides liegen daher nicht vor".

Am 4.3.2009 wurde gegen den Bescheid des Finanzamtes vom 5.2.2009 das Rechtsmittel der Berufung erhoben und dies wie folgt begründet:

"Der Antrag auf Erlassung neuer Bescheide gem. § 295 BAO wird ausdrücklich aufrechterhalten, da in gegenständlichem Fall bis heute keine neuen rechtswirksamen Feststellungsbescheide ergangen sind.

Die Behörde begründet ihre Entscheidung damit, dass die Tatbestandsmerkmale des § 295 BAO nicht gegeben sind bzw. ein Antragsrecht auf Erlassung eines abgeleiteten Bescheides in der BAO nicht vorgesehen sei. Dazu erlauben wir uns wie folgt mitzuteilen:

Unseres Erachtens ist jedoch auch eindeutig im gegenständlichen Fall gem. § 295 BAO vorzugehen, denn auch die nachträgliche bescheidmäßige Erledigung, dass der Grundlagenbescheid, der zur Abänderung meines Einkommensteuerbescheides geführt hat, in Wahrheit ein Nichtbescheid war, ist einer Aufhebung des Grundlagenbescheides gleichzusetzen. Es kann nicht sein, dass gem. VwGH 24.11.1980, ZI. 93/14/0203 der von einem Nichtbescheid abgeleitete Einkommensteuerbescheid zwar rechtswidrig ergangen ist, dieser aber dann nicht gem. § 295 wieder aufzuheben ist. Diese Auslegung würde dem Zweck des § 295 zuwiderlaufen. Denn wäre damals gegen den abgeleiteten Einkommensteuerbescheid berufen worden, wäre unsere Berufung gem. § 252 BAO abgewiesen worden. Auch aus dem Blickwinkel des Rechtsschutzes kann in verfassungskonformer Interpretation § 295 nur derart ausgelegt werden, dass er auch im gegenständlichen Fall anzuwenden ist.

Fakt ist, dass mein Einkommensteuerbescheid 1989 aufgrund eines Nichtbescheides geändert wurde, und dass dies rechtswidrig war, und diese Rechtswidrigkeit wie oben ausgeführt auch durch einen etwaigen zukünftigen gleichlautenden einheitlichen und gesonderten Feststellungsbescheid nicht saniert werden kann (VwGH 24.11.1980, 93/14/0203).

Damit sind die Voraussetzungen des § 295 BAO gegeben. Die gebotene amtswegige Änderung meines gegenständlichen Einkommensteuerbescheides scheint nur deswegen nicht zu erfolgen, weil sich dies zu meinen Gunsten auswirken würde."

Mit Bericht vom 12.5.2009 legte das Finanzamt diese Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor.

Aus den vorgelegten Ausdrucken aus dem Abgabensinformationssystem ergibt sich, dass mit Datum 22.4.1998 ein Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1989 erging.

Mit Berufungsentscheidung vom 2.6.2009, RV/1672-W/09, wies der Unabhängige Finanzsenat die Berufung der Bw. gegen den Zurückweisungsbescheid vom 8.10. 2008 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 1989 als unbegründet ab.

Über die Berufung gegen den Bescheid vom 5. Februar 2009 wurde erwogen:

Nach der Behauptung der Bw. wurden dem verstorbenen Gatten der Bw. mit dem Einkommensteuerbescheid 1989 vom 22.4.1998 Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus einer atypisch stillen Beteiligung an der A AG Rnf der B Leasing- u. Beteiligungs GmbH und atypisch stille Gesellschafter nicht zugerechnet.

Die Einkünfte der Mitunternehmerschaft wurden zunächst mit Bescheid vom 24.5.1991 einheitlich und gesondert festgestellt.

Aufgrund einer Betriebsprüfung (Bp) betreffend die Jahre 1989 - 1991 bei der A AG Rnf der B Leasing- u. Beteiligungs GmbH und atypisch stille Gesellschafter erließ das zuständige Finanzamt am 10.2.1997 einen geänderten Grundlagenbescheid für 1989, welcher mittels Berufung vom 17.4.1997 bekämpft wurde.

Das für die Einkommensteuererhebung des verstorbenen Gatten der Bw. zuständige Finanzamt erließ am 22.4.1998 einen Einkommensteuerbescheid für 1989 welcher unstrittig noch im Jahr 1998 - ein Monat nach Zustellung - in formelle Rechtskraft erwuchs.

In der gegen die den Grundlagenbescheid betreffenden abweisende Berufungsentscheidung vom 28.10.2002 eingebrachten VwGH-Beschwerde vom 12.12.2002, stellt der verstorbene Gatte der Bw. (Beschwerdeführer Nr. 483) durch seinen ausgewiesenen Vertreter dar, dass der Feststellungsbescheid 1989 (Grundlagenbescheid) vom 10.2.1997 falsch adressiert gewesen sei.

Aufgrund des Zurückweisungsbescheides des VwGH vom 27.2.2008 betreffend die Beschwerde gegen die Berufungsentscheidung vom 28.10.2002, wies das für die Erlassung des Grundlagenbescheides zuständige Finanzamt die den Grundlagenbescheid bekämpfende Berufung vom 17.4.1997 mit Bescheid vom 7.5.2008 als unzulässig zurück, weil dem bekämpften Schriftstück mangels gültigem Bescheidadressaten kein Bescheidcharakter zukomme.

Mit Berufungsentscheidung vom 2.6.2009, RV/1672-W/09, wies der Unabhängige Finanzsenat die Berufung der Bw. gegen den Zurückweisungsbescheid vom 8.10. 2008 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 1989 als unbegründet ab.

Zum Antrag auf Erlassung eines gem. § 295 BAO abgeleiteten neuen Einkommensteuerbescheides für das Jahr 1989:

Hinsichtlich des Antrages auf Erlassung eines abgeleiteten Bescheides gemäß § 295 BAO ist festzuhalten, dass seit Ergehen des Einkommensteuerbescheides für das Jahr 1989 12.2.1998 bis zur Einbringung dieses Antrages kein neuer Grundlagenbescheid, der Auswirkungen auf die Bescheidgrundlagen des Einkommensteuerbescheides für das Jahr 1989 haben könnte, rechtlich existent wurde.

Der Bw. vertritt jedoch den Standpunkt, dass aufgrund des Wegfalls des abgeänderten Feststellungsbescheides vom 10.2.1998 der auf dessen Grundlage erlassene Einkommensteuerbescheid 1989 vom 12.2.1998 nicht mehr von diesem abzuleiten und daher gemäß § 295 BAO - im Sinne einer Rückgängigmachung der seinerzeitigen Anpassung - nun in Anpassung an den ursprünglichen Grundlagenbescheid vom 24.5. 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; 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 Gesetzeswortlaut 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 mag auch deshalb überflüssig sein, weil § 295 BAO keinen Ermessensspielraum lässt und folglich 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 bislang ein rechtsgültiger Grundlagenbescheid für das Jahr 1989 vom hierfür zuständigen Finanzamt nicht erlassen wurde.

Die oben angesprochene grundsätzliche Verpflichtung des Finanzamtes Wien 4/5/10 zur Änderung des Einkommensteuerbescheides des Bw. setzt jedoch die rechtliche Existenz eines Grundlagenbescheides (und den noch nicht erfolgten Eintritt der Verjährung) voraus. Wurde ein solcher Grundlagenbescheid nicht erlassen, ist eine Änderung gemäß § 295 BAO unzulässig (vgl. VwGH 24.11.1998, 93/14/0203).

Obwohl es unbestritten ist, dass der Bescheiderlassung im Jahr 1998 ein Nichtbescheid zugrunde gelegt wurde, kann dieser Mangel nun nicht mehr im Wege einer weiteren Änderung gemäß § 295 BAO saniert werden.

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

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 (vgl. etwa UFS 14.8.2009, RV/1445-W/09).

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 (neuen) Einkommensteuerbescheid 1989 erlassen (vgl. UFS 21.7.2009, RV/1863-W/09).

Mangels Vorliegen eines seit dem 12.2.1998 erlassenen (neuen) Grundlagenbescheides verstieße die Erlassung eines neuen Einkommensteuerbescheides gegen das Verbot, zweimal in derselben Sache zu entscheiden („ne bis in idem“; vgl. UFS 25.5.2009, RV/1760-W/09).

Wenngleich der Bw. durch die Abweisung seines Anbringens mit dem bekämpften Bescheid anstelle einer Zurückweisung seines Anbringens in seinem Rechtsschutzinteresse nicht beschwert wird (vgl. UFS 18.5.2009, RV/0817-W/09), war doch der Bescheidspruch richtig zu stellen (vgl. UFS 14.8.2009, RV/1445-W/09).

Wien, am 8. September 2009