



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des E.H., vertreten durch Danubia-Treuhand Steuerberatungs-GesmbH, 4020 Linz, Kaplanhofstraße 16/3, vom 25. September 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz vom 2. September 2008 betreffend Zurückweisung eines Antrages auf Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs 4 BAO hinsichtlich Einkommensteuer für 1989, sowie über die Berufung vom 27. April 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz vom 6. April 2009 betreffend Abweisung eines Antrages auf Erlassung eines abgeleiteten Bescheides gem. § 295 BAO hinsichtlich Einkommensteuer für 1989 entschieden:

1.) Die Berufung gegen den Bescheid vom 2. September 2008 betreffend Zurückweisung eines Antrages auf Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs 4 BAO wird als unbegründet abgewiesen.

2.) Die Berufung gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz vom 6. April 2009 betreffend Abweisung eines Antrages auf Erlassung eines abgeleiteten Bescheides gem. § 295 BAO wird als unbegründet abgewiesen.

Der Spruch des angefochtenen Bescheides wird insofern abgeändert, als er zu lauten hat:

"Der Antrag des E.H., vom 25. September 2008 auf Erlassung eines abgeleiteten Bescheides gem. § 295 BAO hinsichtlich Einkommensteuer für 1989 wird als unzulässig zurückgewiesen."

Entscheidungsgründe

Sachverhalt

Mit Schreiben vom 11.8.2008 an das Finanzamt stellte der Berufungswerber (im Folgenden kurz: Bw.) einen Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO betreffend den "*gemäß § 295 BAO abgeänderten Einkommensteuerbescheid für 1989 vom 18.04.1997*". Begründend führte er in diesem Schriftsatz im Wesentlichen aus:

Wiederaufnahmegrund

Mit Bescheid vom 7.05.2008 sei festgestellt worden, dass der dem Einkommensteuerbescheid für 1989 zu Grunde liegender Feststellungsbescheid vom 10.02.1997 mangels gültigem Bescheidadressaten der Bescheidcharakter fehle und dieser somit keine normative Kraft entfalten könne. Es handle sich um einen Nichtbescheid (VwGH vom 29.9.1997, 93/17/0042). Die Qualifizierung dieses Grundlagenbescheides als Nichtbescheid stelle eine neu hervorgekommene Tatsache im Sinne des § 303 Abs. 1 lit. b BAO dar und sei als tauglicher Wiederaufnahmegrund zu qualifizieren. Wenn selbst der Bescheid erlassenden Behörde die Tatsache nicht bekannt gewesen sei, dass der Grundlagenbescheid nicht über Bescheidcharakter verfügt habe, so könne diese Tatsache im Verhältnis zum Rechtsunterworfenen nur als "neu hervorgekommen" gelten. Den Wiederaufnahmewerber treffe auch kein grobes Verschulden an der Nichtgeltendmachung dieses Umstandes.

Die beschriebene Rechtsansicht werde auch durch eine Erledigung des Bundesministeriums für Finanzen vom 28.10.2005 geteilt, welche in Kopie beiliege. Die Wiederaufnahme des rechtskräftig abgeschlossenen Verfahrens führe auch zu einem abgeänderten Einkommensteuerbescheid für 1989.

Sachverhalt:

Mit Grundlagenbescheid für 1989 vom 24.05.1991 seien seine anteiligen Einkünfte aus Gewerbebetrieb einheitlich festgestellt und zugewiesen worden.

In den Jahren 1993 bis 1996 habe eine den Zeitraum 1989 bis 1991 betreffende Betriebsprüfung stattgefunden. Das Finanzamt habe in deren Folge am 10.02.1997 einen neuen Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO an die Firma K.&Mitges. (im Folgenden kurz als K. & Mitges. bezeichnet) für das Jahr 1989 erlassen und dabei abweichende Feststellungen gegenüber dem Grundlagenbescheid vom 28.03.1991 getroffen.

Die gegen diesen Bescheid rechtzeitig erhobene Berufung sei mit Berufungsentscheidung vom 28.10.2002 abgewiesen der Grundlagenbescheid vom 10.02.1997 somit bestätigt worden. Gegen diese Erledigung der Abgabenbehörde zweiter Instanz sei eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof eingebracht worden, der VwGH habe mit Beschluss vom 27.02.2008 diese Beschwerde gegen den Bescheid vom 28.10.2002 zurückgewiesen.

In weiterer Folge habe die Finanzverwaltung mit Bescheid vom 7.05.2008 einen Zurückweisungsbescheid erlassen, in welchem der Grundlagenbescheid für 1989 vom 10.02.1997 mangels gültigem Bescheidadressaten zu einem Nichtbescheid erklärt worden sei.

Aufgrund des eben erwähnten Nichtbescheides sei sein ursprünglicher Einkommensteuerbescheid für 1989 gemäß § 295 BAO durch den nunmehr vorliegenden Einkommensteuerbescheid 1989 ersetzt worden. Aus der Nichtanerkennung der Ergebniszurückweisung für 1989 aus der atypisch stillen Beteiligung auf Ebene des abgeleiteten Bescheides sei eine Einkommensteuernachzahlung resultiert.

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

Rechtliche Beurteilung:

Die Abänderung eines abgeleiteten Bescheides nach § 295 BAO sei nur dann zulässig, wenn der betreffende Bescheid von einem Grundlagenbescheid abzuleiten sei. Unbestritten sei, dass der Grundlagenbescheid vom 10.02.1997 ebenso wie der Bescheid vom 28.10.2002 (Berufungsentscheidung) für das Streitjahr 1989 ins Leere gegangen sei. Damit habe jedoch auch der Abänderung ein tauglicher Feststellungsbescheid gefehlt. Der abgeleitete Einkommensteuerbescheid vom 18.04.1997 sei daher rechtswidrig erlassen worden und auch ein nachträglich rechtswirksam erlassener Grundlagenbescheid könne diesen Mangel nicht heilen (Hinweis auf VwGH 93/14/0203), sodass dem Wiederaufnahmeantrag stattzugeben sei. Es müsse der Rechtszustand hergestellt werden, der ohne Abänderung gemäß § 295 BAO vorgelegen sei und somit sei ein Einkommensteuerbescheid in der Fassung des ursprünglichen Bescheides zu erlassen.

Diese neue Erlassung sei auch dann zwingend, wenn zu diesem Zeitpunkt bereits ein rechtswirksam erlassener Grundlagenbescheid vorliege, der dem abgeänderten Einkommensteuerbescheid vom 18.04.1997 entspreche. Der neue Grundlagenbescheid berechne nämlich nur zur Abänderung des aufgrund der Wiederaufnahme neu erlassenen Bescheides. Die beantragte Wiederaufnahme ermögliche es, diese rechtswidrige Abänderung gemäß § 295 BAO zu korrigieren.

Verjährung:

Abgeleitete Abgabenbescheide würden im Gegensatz zu Feststellungsbescheiden der Verjährung unterliegen, weshalb dem Rechtsunterworfenen grundsätzlich ein Rechtsverlust drohe (Hinweis auf Ritz, Kommentar zur BAO, dritte Auflage, S. 608; BMF, SWK 2004, S. 878). Die beantragte Wiederaufnahme ermögliche es dem Steuerpflichtigen, seine Ansprüche innerhalb der Verjährung geltend zu machen.

Mit Bescheid vom 2.09.2008 wies das Finanzamt den gegenständlichen Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens zurück und begründete dies im Wesentlichen wie folgt: Die zu Grunde liegenden Abgabenansprüche für 1989 seien absolut verjährt.

Nach § 304 lit. b BAO sei 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 zu Grunde liegt.

Der abschließende Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1989 sei am 3.06.1998 ergangen. Innerhalb von fünf Jahren nach Rechtskraft dieses Bescheides sei ein Wiederaufnahmeantrag nicht eingebracht worden, sodass der nunmehr am 12.08.2008 eingebrachte Antrag als verspätet zurückgewiesen werden müsse.

Mit Eingabe vom 25.09.2008 erhob der Abgabepflichtige Berufung gegen den soeben angeführten Zurückweisungsbescheid vom 2.09.2008 und stellte darüber hinaus einen "*Antrag auf Erlassung eines abgeleiteten Bescheides gem. § 295 BAO*". Begründend führte er im Wesentlichen wie folgt aus:

Das Argument der bereits eingetretenen Verjährung hinsichtlich des Einkommensteuerbescheides 1989 sei aus folgenden Gründen unrichtig:

Er habe sich im Jahr 1989 an der K. & Mitges. beteiligt, hinsichtlich der Einkünfte für 1989 sei am 27.09.1990 eine einheitliche und gesonderte Feststellungserklärung abgegeben worden. Mit Bescheid vom 24.05.1991 sei die Mitunternehmerschaft vom Finanzamt erklärungsgemäß veranlagt worden. Nach Durchführung einer Betriebsprüfung sei im Jahr 1997 das Verfahren hinsichtlich Einkünftefeststellung für 1989 wiederaufgenommen worden und am 10.02.1997 ein neuer Feststellungsbescheid erlassen worden. Die gegen diesen Bescheid erhobene Berufung sei mit Berufungsentscheidung vom 28.10.2002 abgewiesen worden. Gegen diese Berufungsentscheidung sei VwGH-Beschwerde erhoben worden, welche mit Entscheidung vom 27.02.2008 zurückgewiesen worden sei, da es sich bei der Berufungserledigung um einen nichtigen Bescheid gehandelt habe. In weiterer Folge sei auch die Berufung gegen den Feststellungsbescheid für 1989 vom 17.04.1997 mit Bescheid vom 7.05.2008 zurückgewiesen worden, da auch dieser Bescheid nichtig gewesen sei.

1. Keine Verjährung, da die einheitliche und gesonderte Feststellungserklärung für 1989 nie bescheidmäßig erledigt worden sei.

Grund für die Nichtigkeit der angeführten Bescheide sei die Anführung von bereits verstorbenen Personen in diesen Bescheiden gewesen. Auch im Feststellungsbescheid vom 24.05.1991 seien bereits verstorbene Personen angeführt gewesen (in der Berufungsschrift werden vier dieser Personen namentlich mit Sterbedatum angeführt).

Aufgrund der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes sei auch der Bescheid vom 24.05.1991

als Nichtbescheid zu qualifizieren. Als Ergebnis der vorgenommenen Auflistung von verstorbenen Personen (im Feststellungsbescheid vom 24.05.1991) sei ersichtlich, dass die am 27.09.1990 für seine Beteiligung abgegebene Feststellungserklärung bis zum heutigen Tage nicht bescheidmäßig veranlagt worden sei.

Somit könne für das Jahr 1989 keine Verjährung eingetreten sein, weil gemäß § 209a Abs. 2 BAO seine Einkommensteuerveranlagung mittelbar von der Erledigung der abgegebenen einheitlichen und gesonderten Feststellungserklärung abhängt (Hinweis auf Ellinger – Iro – Kramer – Sutter – Urtz in BAO, § 209a, Anm. 11; Ritz, BAO, § 209a, Rz. 7).

2. Keine Verjährung, da die Einkommensteuerveranlagung 1989 von einem Rechtsmittelverfahren abhängig ist.

Im Übrigen könne selbst dann keine Verjährung eingetreten sein, wenn man den Bescheid vom 24.05.1991 nicht als nichtigen Bescheid qualifizieren würde. Denn dann müsste die Behörde aufgrund der Zurückweisungsbescheide gemäß § 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 könne gemäß § 209a BAO keine Verjährung eingetreten sein, weil sein Einkommensteuerbescheid für 1989 indirekt von der Erledigung der Berufung abhängig gewesen sei. Jede andere Auslegung der §§ 295 bzw. 209a BAO wäre denkunmöglich. Es könne nämlich nicht sein, dass aufgrund von Fehlern der Finanzverwaltung (Erlassung von Nichtbescheiden), auf die die Steuerpflichtigen im Rahmen des Verfahrens sogar aufmerksam gemacht haben, und aufgrund des langen Rechtsmittelverfahrens, Verjährung zu Lasten des Steuerpflichtigen eintrete. Es werde daher ausdrücklich beantragt, einen abgeleiteten Bescheid zu erlassen, der den Rechtszustand wieder herstelle, der vor Erlassung des rechtswidrig abgeleiteten Bescheides bestanden habe.

Am 10.02.2009 erließ das Finanzamt eine abweisliche Berufungsvorentscheidung und begründete diese im Wesentlichen wie folgt:

Wie schon im Zurückweisungsbescheid selbst ausgeführt, seien die Abgabenansprüche für das Jahr 1989 gemäß § 304 lit. a BAO absolut verjährt. Der Abgabenanspruch für die veranlagten Einkommensteuern entstehe gemäß § 4 Abs. 2 lit. a Z 2 BAO mit Ablauf des Kalenderjahres, für das die Veranlagung vorgenommen werde. Damit sei die absolute Verjährung mit Ablauf des Jahres 1999 und somit vor dem Jahr 2007 eingetreten.

Nach § 304 lit. b BAO ist ein Wiederaufnahmeantrag innerhalb von fünf Jahren nach Eintritt der Rechtskraft des das Verfahren abschließenden Bescheides zulässig. Da der Einkommensteuerbescheid für 1989 am 3.06.1998 ergangen ist, war auch diese Frist bereits abgelaufen und der Wiederaufnahmeantrag zu Recht zurückzuweisen. Auch aus der Zurückweisung einer

Berufung gegen einen Nichtbescheid könne keine mittelbare Abhängigkeit von in einem Feststellungsbescheid enthaltenen, für andere Abgabenbescheide bedeutsame Feststellungen gemäß §§ 185 ff BAO abgeleitet werden.

In Bezug auf die eben angeführte Berufungsvorentscheidung vom 10.02.2009 stellte der Bw. durch seine steuerliche Vertretung rechtzeitig einen Vorlageantrag.

Mit Bescheid vom 6.04.2009 wies das Finanzamt den Antrag des Bw. vom 25.09.2008 auf Erlassung eines abgeleiteten Bescheides gemäß § 295 BAO ab und begründete diesen Bescheid im Wesentlichen wie folgt:

Nach § 295 Abs. 1 BAO sei ein Bescheid, der von einem Feststellungsbescheid abzuleiten sei, ohne Rücksicht darauf, ob die Rechtskraft eingetreten sei, im Falle 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 sei somit die Abänderung, Aufhebung oder Erlassung eines Feststellungsbescheides. Ein diesbezüglicher Sachverhalt liege jedoch nicht vor. Die Zurückweisung einer Berufung gegen einen Feststellungsbescheid wegen dessen Unwirksamkeit sei einer Abänderung, Aufhebung oder Erlassung eines Feststellungsbescheides nicht gleichzuhalten. Die tatbestandsmäßigen Voraussetzungen für die Erlassung eines abgeleiteten Bescheides würden daher nicht vorliegen.

Gegen diesen Bescheid erhob der Abgabepflichtige rechtzeitig Berufung (Berufungsschrift vom 27.04.2009) in welcher er begründend wie folgt ausführte:

Der Antrag auf Erlassung neuer Bescheide gemäß § 295 BAO werde ausdrücklich aufrecht erhalten, da bis heute keine neuen rechtswirksamen Feststellungsbescheide ergangen seien. Im vorliegenden Fall sei eindeutig gemäß § 295 BAO vorzugehen, weil auch die nachträgliche bescheidmäßige Erledigung, dass der Grundlagenbescheid, der zur Abänderung des Einkommensteuerbescheides geführt habe, in Wahrheit ein Nichtbescheid sei, einer Aufhebung des Grundlagenbescheides gleichzusetzen sei. Es könne nicht sein, dass (gemäß VwGH vom 24.11.1980, 93/14/0203) der von einem Nichtbescheid abgeleitete Einkommensteuerbescheid zwar rechtswidrig ergangen sei, dieser aber dann nicht gemäß § 295 wieder aufzuheben sei. Diese Ansicht würde dem Zweck des § 295 zuwiderlaufen. Hätte er damals gegen den abgeleiteten Einkommensteuerbescheid berufen, wäre seine Berufung gemäß § 252 BAO abgewiesen worden. Aus dem Blickwinkel des Rechtsschutzes könne § 295 in verfassungskonformer Interpretation nur so ausgelegt werden, dass er auch im gegenständlichen Fall anzuwenden sei.

Es sei Fakt, dass der Einkommensteuerbescheid für 1989 aufgrund eines Nichtbescheides

geändert worden sei und dass dies rechtswidrig gewesen sei. Diese Rechtswidrigkeit könne auch durch einen etwaigen zukünftigen gleichlautenden einheitlichen und gesonderten Feststellungsbescheid nicht saniert werden (Hinweis auf VwGH vom 24.11.1980, 93/14/0203). Das zu diesem Thema ergangene VwGH-Erkenntnis vom 19.12.2007, 2006/13/0115, sei in seinem Fall nicht anwendbar, da noch immer kein rechtsgültiger Feststellungsbescheid für 1989 vorliege. In dem Zusammenhang sei auch zu beachten, dass neben den Einkünften auch noch die Aspekte Verjährung und Aussetzungszinsen zu beachten seien, sodass eine bloße Gleichschaltung der abgeleiteten Bescheide mit den Grundlagenbescheiden in seinem Falle jedenfalls zu kurz greife. Es sei nicht akzeptabel, dass rechtswidrige Bescheide für einen Steuerpflichtigen negative materielle Auswirkungen hätten.

Die gebotene amtswegige Änderung des strittigen Einkommensteuerbescheides scheine nur deswegen nicht zu erfolgen, weil sich dies zu seinen Gunsten auswirken würde.

Über die Berufung wurde erwogen:

I) Zurückweisung des Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer für 1989

A) Sachverhalt und Beweiswürdigung

Die Entscheidung basiert auf dem nachstehend dargestellten Sachverhalt, der sich aus dem Inhalt des Aktes des Finanzamtes sowie des Unabhängigen Finanzsenats ergibt:

Der Bw. beantragte die Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens für das Jahr 1989. Der letzte Bescheid, der über diese Abgabe absprach, erging – nach den Daten des Abgabensinformationssystems - am 3.06.1998 (und nicht wie im Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens vom 11.08.2008 unrichtiger Weise angeführt am 18.04.1997).

Wiederaufnahmegrund:

Der einzige vorgebrachte Wiederaufnahmegrund liegt in der Feststellung des Finanzamtes Wien 6/7/15, das mit Bescheid vom 7.05.2008 aussprach, dass der Bescheid bezüglich der Feststellung der Einkünfte gem. § 188 BAO für 1989 vom 10.02.1997 der K.& Mitges. (St.Nr. xx/yyyy) mangels gültigem Bescheidadressaten der Bescheidcharakter fehlt und dieser somit keine normative Kraft entfalten konnte. Dieser Ausspruch des Finanzamtes wurde nicht näher begründet.

Nach Ansicht des Bw. stellt diese Qualifizierung des Grundlagenbescheides als Nichtbescheid eine neu hervorgekommene Tatsache im Sinne des § 303 Abs. 1 lit. b BAO dar und ist als tauglicher Wiederaufnahmegrund zu qualifizieren.

Dieser Bescheid erging - wie vom Bw. selbst dargestellt - offenbar als Reaktion auf den Beschluss des VwGH vom 27.02.2008, 2002/13/0225. Mit diesem sprach das Höchstgericht

aus, die Berufungsentscheidung sei kein Bescheid gewesen, weil sie unter anderem an nicht mehr existierende Personen gerichtet war.

Die vom Bw. selbst zitierte Beschwerde (VwGH Zl. 2002/13/0225) wurde von insgesamt 976 Beschwerdeführern eingebracht. Der Bw. scheint darin als Beschwerdeführer Nr. 324 auf. Dieses Schriftstück wurde am 12.12.2002 beim Verwaltungsgerichtshof eingebracht. Auf den Seiten 26 bis 30 dieses Schriftstückes wird ausführlich dargestellt, dass unter anderem der Feststellungsbescheid 1989 vom 10.02.1997 falsch adressiert gewesen sei. 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 7.05.2008 nur einen Mangel bestätigte, der dem Bw. selbst (bzw. dessen steuerlichen Vertreter) schon spätestens im Dezember 2002 bekannt und bewusst gewesen ist.

In der Zwischenzeit erging ein weiterer mit 3.12.2008 datierter Bescheid, in dem der Ausspruch des am 7.05.2008 erlassenen Schriftstückes wiederholt wurde, dass es sich beim Bescheid bezüglich der Feststellung der Einkünfte gem. § 188 BAO für 1989 vom 10.02.1997 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.

B) Rechtsgrundlagen und rechtliche Würdigung

1. Rechtzeitigkeit im Hinblick auf die Antragsfrist 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 Wiederaufnahmegrund 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 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 (vgl. VwGH 12.8.1994, 91/14/0018). Ein Antrag auf Wiederaufnahme ist bei Nichteinhaltung der Frist des § 303 Abs. 2 BAO zurückzuweisen (VwGH 22.2.1994, 91/14/0069).

Im Wiederaufnahmeantrag beruft sich der Berufungswerber ausdrücklich darauf, die Qualifizierung des Grundlagenbescheides als Nichtbescheid sei eine neu hervorgekommene

Tatsache.

Dazu judiziert der VwGH in ständiger Rechtssprechung (vgl. etwa VwGH 26.4.1994, 91/14/0129), dass Tatsachen im Sinn des § 303 Abs. 1 lit. b BAO ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände sind. 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 Wiederaufnahmegrund im Sinne des Neuerungstatbestandes in Betracht. Erst nach Erlassung des das wieder aufzunehmende Verfahren abschließenden Bescheides entstandene Tatsachen oder Beweismittel (*nova producta*) sind keine Wiederaufnahmegründe.

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.

Damit kann zusammenfassend festgestellt werden, dass im Rahmen des Neuerungstatbestandes nicht - wie vom Berufungswerber ins Treffen geführt - die Entscheidung über die Zurückweisung der Berufung vom 7.05.2008, 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, da es sich bei ihr um ein nach Erlassung des letztgültigen Einkommensteuerbescheides neu entstandenes Faktum (*novum productum*) handelt.

Die Tatsache sowie die Gründe der Falschadressierung des Feststellungsbescheides vom 10.02.1997 wurden vom Bw. selbst am 12.12.2002 als Mitbeschwerdeführer (Nr. 324. in der der Beschwerde beigelegten Liste der Beschwerdeführer). in einer VwGH-Beschwerde vorgebracht. Diese Tatsache und die entsprechenden Beweismittel waren dem Bw. bzw. dessen Vertreter damit spätestens an diesem Tag bekannt und bewusst.

Der Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens datiert mit 11.08.2008 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 dreimonatigen Frist und damit verspätet war. Der Wiederaufnahmeantrag wurde vom Finanzamt deshalb auch aus diesem Blickwinkel zu Recht zurückgewiesen.

2. Rechtzeitigkeit im Hinblick auf die Fristen des § 304 BAO

§ 303 Abs. 1 und 2 BAO lauten:

(1) Dem Antrag einer Partei auf Wiederaufnahme eines durch Bescheid abgeschlossenen Verfahrens ist stattzugeben, wenn ein Rechtsmittel gegen den Bescheid nicht oder nicht mehr zulässig ist und

a) ...

b) Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im abgeschlossenen Verfahren ohne grobes Verschulden der Partei nicht geltend gemacht werden konnten, oder

c) 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 (§ 303 Abs. 1 lit. b BAO).

(2) Der Antrag auf Wiederaufnahme gemäß Abs. 1 ist 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.

Gemäß § 304 der BAO ist nach Eintritt der Verjährung eine Wiederaufnahme des Verfahrens ausgeschlossen, sofern ihr nicht ein

a) innerhalb des Zeitraumes, bis zu dessen Ablauf die Wiederaufnahme von Amts wegen unter der Annahme einer Verjährungsfrist (§§ 207 bis 209 Abs. 2 BAO) von sieben Jahren zulässig wäre, oder

b) vor dem Ablauf einer Frist von fünf Jahren nach Eintritt der Rechtskraft des das Verfahren abschließenden Bescheides

eingebrachter Antrag gemäß § 303 Abs. 1 BAO zugrunde liegt.

2.1 Eintritt der Verjährung nach den allgemeinen Regeln (§ 304 lit. a BAO)

Zunächst ist daher zu prüfen, ob die Verjährung hinsichtlich der Einkommensteuer für 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.). 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 Abgabensanspruch für die veranlagte 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 für die Veranlagung zur Einkommensteuer 1989 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, wäre sie doch selbst nach Maßgabe dieser längeren Frist mit Ablauf des Jahres 2004 eingetreten.

Der hier zu beurteilende Wiederaufnahmeantrag vom 11.08.2008 wurde damit nach Eintritt der absoluten Verjährung gestellt, was die Anwendung des § 304 lit. a BAO ausschließt.

2.2 Die besondere Fünfjahresfrist (§ 304 lit. b BAO)

Nach § 304 lit. b BAO ist ein Wiederaufnahmeantrag trotz Eintrittes der absoluten Verjährung zulässig, wenn er innerhalb von fünf Jahren nach Eintritt der Rechtskraft des das Verfahren abschließenden Bescheides eingebracht wird. 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 für 1989 vom 3.06.1998 bereits in diesem Jahr eingetreten und dass damit auch die besagte Fünfjahresfrist spätestens 2003 abgelaufen war.

Damit ist der Wiederaufnahmeantrag auch unter diesem Aspekt nicht mehr zulässig.

3. Wirkungsweise des § 209a BAO

Der Bw. wendete auch ein, Verjährung könne aufgrund des § 209a Abs. 2 BAO nicht eingetreten sein, weil der Einkommensteuerbescheid 1989 von der Erledigung eines Rechtsmittels gegen bzw. eines Antrages auf Erlassung des entsprechenden Feststellungsbescheides im Sinne des § 188 BAO abhängig sei. Dazu ist Folgendes auszuführen:

§ 209a BAO lautet:

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

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

Es ist unbestritten, dass das Grundlagenverfahren über die einheitliche und gesonderte

Feststellung der Einkünfte Auswirkungen auf das Einkommensteuerverfahren für 1989 haben kann. Trotzdem führt das nicht dazu, dass die Einkommensteuer für 1989 nicht der Verjährung unterliegen würde, nur weil in Bezug auf die Feststellung der Einkünfte Verfahren offen sind.

Schon aus dem Gesetzeswortlaut des § 209a BAO ergibt sich nämlich eindeutig, dass der Gesetzgeber nicht in die Verjährungs- oder Wiederaufnahmebestimmungen eingreifen wollte. Er wollte nur erlauben, dass eine Abgabensfestsetzung in bestimmten Fällen "trotz des Eintrittes der Verjährung" erfolgen kann.

Dazu zählt etwa der Fall, dass zum Feststellungsverfahren gem. § 188 BAO eine Berufung oder ein entsprechender Antrag anhängig ist, woraus sich die mittelbare Abhängigkeit des Einkommensteuerverfahrens ergibt. Im Falle der späteren Entscheidung über diese Anbringen kann die Einkommensteuerfestsetzung trotz Eintritts der Verjährung bei Vorliegen der anderen Voraussetzungen etwa gem. § 295 BAO angepasst werden (vgl. Ritz, BAO³, §209a Tz 6ff; Ellinger ua, BAO³, § 209a Anm. 10).

Da – wie oben dargestellt - der strittige Wiederaufnahmeantrag bezüglich des Einkommensteuerverfahrens für 1989 selbst jedenfalls nicht vor dem Eintritt der Verjährung eingebracht wurde, findet § 209a Abs. 2 BAO insofern hier aber keine Anwendung. Die im vom Bw. zitierten Schreiben des Bundesministeriums für Finanzen vom 28.10.2005 vertretene Rechtsansicht, wonach die Wiederaufnahme auch dann zu bewilligen sei, wenn die Bemessungsverjährung der Erlassung eines neuerlichen Änderungsbescheides entgegensteht, wird vom Unabhängigen Finanzsenat deshalb 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.

Auch der Einwand, dass auf Grund des Zurückweisungsbescheides vom 7.05.2008 (betreffend die Berufung gegen den Feststellungsbescheid für 1989 vom 10.02.1997) gem. § 295 BAO ein neuer abgeleiteter Bescheid zu ergehen hätte und insofern gem. § 209 BAO keine Verjährung eintreten hätte können, kann der Berufung nicht zum Erfolg verhelfen:

Die Bescheidberichtigungspflicht des Finanzamtes nach § 295 BAO setzt nämlich die Existenz eines rechtlich wirksamen Grundlagenbescheides voraus. Existiert ein solcher nicht, so ist auch eine Berichtigung nach der genannten Gesetzesstelle unzulässig (vgl. VwGH vom 24.11.1998, 93/14/0203). Im Berufungsfall ist unbestritten, dass bislang kein rechtswirksamer Grundlagenbescheid (Einkünftefeststellung gem. § 188 BAO) für 1989 ergangen ist. Wie schon oben dargestellt, erlaubt es die Bestimmung des § 209a BAO nur, trotz Eintrittes der

Verjährung eine Abgabefestsetzung z.B. im Falle des Erlassung, Abänderung oder Aufhebung eines (rechtsgültigen) Grundlagenbescheides durchzuführen. Im Zurückweisungsbescheid vom 7.05.2008 kann keine taugliche Grundlage für eine Bescheidänderung gesehen werden, weil lediglich festgestellt wird, dass dem "Feststellungsbescheid" vom 10.02.1997 (wegen unrichtiger Adressierung) keine Bescheidqualität zukommt, demnach ein so genannter Nichtbescheid vorliegt. Dies stellt jedoch weder die Erlassung eines Grundlagenbescheides dar, noch konnte damit ein Grundlagenbescheid abgeändert oder aufgehoben werden, weil eine solcher (rechtswirksam) niemals existierte.

4. Ergebnis

Die mit der gegenständlichen Berufung bekämpfte 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.

In gleich gelagerten Berufungsfällen hat der Unabhängige Finanzsenat bereits zahlreiche Berufungsentscheidungen getroffen, die ebenfalls zu demselben Ergebnis gelangt sind (sh. z.B. RV/1339-L/07 vom 21.05.2008; RV1381-L/08, vom 27.01.2009; RV/0535-S/08, vom 28.01.2009; RV/0009-L/09, vom 12.02.2009; RV/0404-L/09, vom 3.06.2009 u.a.).

II) Abweisung des Antrage auf Abänderung des Einkommensteuerbescheides für 1989 gem. § 295 BAO

A) Sachverhalt und Beweiswürdigung

Der Bw. argumentiert zum Antrag auf Bescheidänderung gem. § 295 BAO, dass die nachträgliche bescheidmäßige Erledigung (gemeint: der Zurückweisungsbescheid vom 7.05.2008 des Finanzamtes Wien 6/7/15 hinsichtlich Berufung gegen den Feststellungsbescheid für 1989) in der die Nichtbescheideigenschaft des Grundlagenbescheides vom 10.02.1997 festgestellt worden sei, der zur Abänderung des Einkommensteuerbescheides (= Einkommensteuerbescheid vom 3.06.1998) geführt habe, einer Aufhebung des Grundlagenbescheides gleichgehalten werden müsse. Eine Berufung gegen den abgeleiteten Bescheid wäre gem. § 252 BAO abgewiesen worden, sodass § 295 BAO in verfassungskonformer Interpretation auf den Streitfall angewendet werden müsse.

Fest steht, dass mit einer als Bescheid bezeichneten Erledigung vom 7.05.2008 festgestellt wurde, dass der dem Einkommensteuerbescheid für 1989 zugrunde liegende Bescheid bezüglich der Feststellung der Einkünfte gem. § 188 BAO der K.& Mitges. vom 10.02.1997 für das Jahr 1989 mangels gültigem Bescheidadressaten der Bescheidcharakter fehle und dieser somit keine normative Kraft entfalten konnte. Es handelt sich danach um einen Nichtbescheid (Hinweis auf VwGH 29.9.1997, 93/17/0042).

Diesem Bescheid fehlte allerdings selbst der Hinweis auf die Zustellfiktion des § 101 BAO, was, auch ihn unwirksam machte und dazu führte, dass mit 3.12.2008 ein neuer Bescheid erlassen wurde, in dem der Spruch wiederholt wurde und der mit dem fehlenden Zustellhinweis ausgestattet wurde.

Damit kann festgehalten werden, dass bis zur Einbringung des Antrages auf Berichtigung gem. § 295 BAO (am 25.09.2008) kein Grundlagenbescheid tatsächlich rechtlich existent und wirksam wurde. Die bisherigen, als Feststellungsbescheide bezeichneten Schriftstücke konnten gegenüber dem Bw. keine Wirkungen entfalten.

B) Rechtsgrundlagen und rechtliche Würdigung

§ 295 BAO lautet:

(1) Ist ein Bescheid von einem Feststellungsbescheid abzuleiten, so ist er ohne Rücksicht darauf, ob die Rechtskraft eingetreten ist, im Fall der nachträglichen Abänderung, Aufhebung oder Erlassung des Feststellungsbescheides von Amts wegen durch einen neuen Bescheid zu ersetzen oder, wenn die Voraussetzungen für die Erlassung des abgeleiteten Bescheides nicht mehr vorliegen, aufzuheben. Mit der Änderung oder Aufhebung des abgeleiteten Bescheides kann gewartet werden, bis die Abänderung oder Aufhebung des Feststellungsbescheides oder der nachträglich erlassene Feststellungsbescheid rechtskräftig geworden ist.

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

(3) Ein Bescheid ist ohne Rücksicht darauf, ob die Rechtskraft eingetreten ist, auch ansonsten zu ändern oder aufzuheben, wenn der Spruch dieses Bescheides anders hätte lauten müssen oder dieser Bescheid nicht hätte ergehen dürfen, wäre bei seiner Erlassung ein anderer Bescheid bereits abgeändert, aufgehoben oder erlassen gewesen. Mit der Änderung oder Aufhebung des Bescheides kann gewartet werden, bis die Abänderung oder Aufhebung des anderen Bescheides oder der nachträglich erlassene andere Bescheid rechtskräftig geworden ist.

1. Antragsrecht

Schon aus dem Gesetzeswortlaut leuchtet hervor, dass es sich bei der Berichtigung gem. § 295 BAO um eine amtswegige Maßnahme handelt. Wie vom Unabhängigen Finanzsenat in einem ähnlich gelagerten Fall entschieden wurde, ist ein Antrag im Gesetz nicht vorgesehen, deshalb nicht zulässig und schon aus diesem Grunde zurückzuweisen (vgl. UFS 13.2.2009, RV/4118-W/08; siehe auch Ritz, BAO³, § 311 Tz 10)

Danach sieht § 295 BAO - anders etwa als §§ 201 und 299 BAO - kein Antragsrecht neben der 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 28.03.1996, 94/16/0254).

Die Verpflichtung zur Berichtigung kann mittels Devolutionsantrag gem. § 311 Abs. 2 BAO - nicht aber mittels Antrag gem. § 295 BAO - eingefordert werden (vgl. auch Ellinger ua, BAO³, § 295 Anm. 12, § 311 Anm. 18).

2. Grundlagenbescheid

Im konkreten Fall ist es unbestritten, dass es dem Finanzamt Wien 6/7/15 bis zum 25.09.2008 - dem Zeitpunkt der Einbringung des Antrages auf Berichtigung gem. § 295 BAO - nicht gelungen ist, einen rechtsgültigen Grundlagenbescheid zu erlassen. Auch die Zurückweisung der Berufung vom 7.05.2008 ging ins Leere, weil sie nicht ordnungsgemäß zugestellt wurde. Die oben angesprochene Pflicht des Finanzamtes Linz zur Berichtigung des Einkommensteuerbescheides der Berufungswerber setzt die rechtliche Existenz eines Grundlagenbescheides voraus. Existiert ein solcher nicht, ist eine Berichtigung unzulässig (vgl. VwGH 24.11.1998, 93/14/0203).

Obwohl es unbestritten ist, dass die Bescheidänderung vom 28.04.1997 auf Basis eines "Nichtbescheides" erfolgte, kann dieser Mangel nicht im Wege einer weiteren Berichtigung gem. § 295 BAO saniert werden. Er wäre vielmehr im damaligen Einkommensterverfahren einzuwenden gewesen und hätte zur Aufhebung des entsprechenden Bescheides führen müssen. Eine Abweisung gem. § 252 BAO wäre - entgegen der Ansicht des Bw. - damals unzulässig gewesen, weil die Bindungswirkung im Sinne dieser gesetzlichen Bestimmung einen wirksamen Grundlagenbescheid voraussetzt (vgl. Ritz, BAO, § 252 Tz 14).

Der Mangel des Grundlagenbescheides wäre auch noch im Rahmen eines vom Bw. gestellten Wiederaufnahmeantrages sanierbar gewesen, was aber an verspäteten Einbringung desselben scheitert (siehe oben, Punkt I).

Eine nunmehrige neuerliche Änderung gem. § 295 BAO scheidet schon deshalb aus, weil zwischen der Erlassung des Einkommensteuerbescheides vom 3.06.1998 und dem hier zu beurteilenden Antrag kein rechtsgültiger Grundlagenbescheid ergangen ist.

Zusammenfassend ist somit festzuhalten, dass der Antrag auf Erlassung eines abgeleiteten Bescheides aus zwei Gründen nicht zulässig war:

- a) Ein solcher Antrag ist gesetzlich nicht vorgesehen. Liegen die Voraussetzungen für eine Berichtigung tatsächlich vor, ist bei Untätigkeit der Behörde die Erlassung eines abgeleiteten Bescheides mittels Devolutionsantrag (§ 311 Abs. 2 BAO) durchsetzbar.
- b) Es mangelte an einem wirksamen Grundlagenbescheid als Basis für eine Berichtigung. Damit war die Frage der Verjährung nicht mehr entscheidungsrelevant, weshalb auf ihre Prüfung verzichtet werden konnte.

Verwiesen wird auch auf die zu einem gleichartigen Fall ergangene Entscheidung des UFS vom 23.04.2009, RV/0126-S/09, und auf deren Besprechung im UFS-Journal 7/2009, 265.

Der strittige Antrag auf Erlassung eines gem. § 295 BAO geänderten Bescheides wäre zurückzuweisen gewesen, da er – wie aufgezeigt – nicht zulässig ist. Das Finanzamt hat mit dem angefochtenen Bescheid diesen Antrag als unbegründet abgewiesen. Der Spruch dieses Bescheides war daher insofern abzuändern, als dieser eine Zurückweisung anstatt einer Abweisung ausspricht. Eine solche Abänderung liegt im Rahmen der Änderungsbefugnis der Abgabenbehörde zweiter Instanz gemäß § 289 Abs. 2 BAO (sh. Ritz, BAO³, § 289, Tz 42 unter Hinweis auf VwGH 21.10.1999, 98/15/0195).

Aus den angeführten Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 25. September 2009