



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw., W., R-Gasse, vom 2. Oktober 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes 4/5/10 vom 26. September 2008 betreffend Zurückweisung eines Antrages auf Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO hinsichtlich Einkommensteuer 1989 sowie vom 8. Oktober 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes 4/5/10 vom 5. Oktober 2009 betreffend Abweisung eines Antrages auf Erlassung eines abgeleiteten Einkommensteuerbescheides gemäß § 295 BAO für 1989 entschieden:

1. Die Berufung vom 2. Oktober 2008 gegen den Zurückweisungsbescheid vom 26. September 2008 wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

2. Der Bescheid vom 5. Oktober 2009, mit welchem der Antrag auf Erlassung eines abgeleiteten Einkommensteuerbescheides gemäß § 295 BAO für 1989 abgewiesen wurde, wird abgeändert.

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

Entscheidungsgründe

Mit Schreiben vom 2. Juli 2008, im Finanzamt eingelangt am 3. Juli 2008, stellte der Berufungswerber (Bw.) einen Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO

betreffend den gemäß § 295 BAO geänderten Einkommensteuerbescheid vom 17. Oktober 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.

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 bescheiderlassenden 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 28. März 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 17. Oktober 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 17. Oktober 1997 rechtswidrig erlassen worden 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 26. September 2008 wurde der Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens zurückgewiesen und begründend ausgeführt, die Eingabe sei nicht fristgerecht eingebracht worden.

In der fristgerecht dagegen erhobenen Berufung wurde vom Bw. der Eintritt der Verjährung hinsichtlich Einkommensteuer 1989 bestritten und ergänzend zu dem bereits im Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens vom 2. Juli 2008 erstatteten Vorbringen ausgeführt, bereits der Feststellungsbescheid vom 28. März 1991 sei nichtig gewesen, da darin bereits verstorbene Personen angeführt worden seien. Die am 4. 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 Feststellungserklärung abhängige.

Überdies müsse die Behörde auf Grund der Zurückweisungsbescheide gemäß § 295 BAO einen neuen abgeleiteten Bescheid erlassen, da der abgeleitete Bescheid rechtswidrig auf Grund eines Nichtbescheides erlassen worden sei. Da der Einkommensteuerbescheid 1989 indirekt von der Erledigung der Berufung (erg.: gegen den Feststellungsbescheid) abhängig gewesen sei, könne gemäß § 209a BAO keine Verjährung eingetreten sein. Jede andere Auslegung der §§ 295 und 209a BAO sei denk unmöglich, da es nicht sein könne, dass auf Grund von Fehlern, die die Finanzverwaltung zu vertreten habe (nämlich die Erlassung von Nichtbescheiden), auf die die Steuerpflichtigen im Rahmen des Berufungsverfahrens sogar aufmerksam gemacht hätten und der langen Dauer des Rechtsmittelverfahrens Verjährung zu Lasten des Steuerpflichtigen eintrete. Daher beantrage er ausdrücklich, einen abgeleiteten

Bescheid zu erlassen, der den Rechtszustand wiederherstelle, der vor Erlassung des rechtswidrigen abgeleiteten Bescheides bestanden habe.

Den Antrag auf Erlassung eines neuen gemäß § 295 BAO geänderten Einkommensteuerbescheides für 1989 wies das Finanzamt mit Bescheid vom 5. Oktober 2009 ab, wobei in der Begründung ausgeführt wurde, Voraussetzung für die Erlassung eines abgeleiteten Bescheides sei die Abänderung, Aufhebung oder Erlassung eines Feststellungsbescheides. Die Zurückweisung einer Berufung gegen den Feststellungsbescheid – begründet mit der Unwirksamkeit des Feststellungsbescheides – erfülle nicht die tatbestandsmäßigen Voraussetzungen des § 295 BAO.

In der fristgerecht dagegen erhobenen Berufung führte der Bw. aus, auch die nachträgliche bescheidmäßige Erledigung, die den Grundlagenbescheid zum Nichtbescheid erkläre, sei einer Aufhebung gleichzusetzen. Unter Hinweis auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 24.11.1980, 93/14/0203, brachte der Bw. weiters vor, es könne nicht sein, dass der von einem Nichtbescheid abgeleitete Einkommensteuerbescheid rechtswidrig ergangen, aber nicht gemäß § 295 BAO aufzuheben sei, da eine solche Auslegung dem Zweck des § 295 BAO zuwiderlaufen würde. Denn eine damals gegen den abgeleiteten Einkommensteuerbescheid eingebrachte Berufung wäre gemäß § 252 BAO abgewiesen worden. § 295 BAO könne daher in verfassungskonformer Interpretation nur so ausgelegt werden, dass er auch im gegenständlichen Fall anwendbar sei.

Der Einkommensteuerbescheid 1989 sei auf Grund eines Nichtbescheides geändert worden. Die darin gelegene Rechtswidrigkeit könne auch nicht durch einen zukünftigen, gleich lautenden Feststellungsbescheid saniert werden.

Festzuhalten sei darüber hinaus, dass das VwGH- Erkenntnis vom 19.12.2007, 2006/13/0115, nicht anwendbar sei, da noch immer kein rechtsgültiger Feststellungsbescheid für das Jahr 1989 vorliege. Zu betonen sei weiters auch, dass neben den Einkünften auch noch die Aspekte der Verjährung und der Aussetzungszinsen zu beachten seien, sodass eine bloße Gleichschaltung der abgeleiteten Bescheide mit den Grundlagenbescheiden im vorliegenden Fall zu kurz greife. Es sei nicht akzeptabel, dass rechtswidrige Bescheide für einen Steuerpflichtigen negative materielle Auswirkungen hätten. Die Voraussetzungen des § 295 BAO seien daher gegeben.

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 28. März 1991 wurden dem Bw. Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus einer atypisch stillen Beteiligung an der K-GmbH (Rechtsnachfolgerin K-AG, nunmehr L-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 17. Oktober 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. ***) 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, 2002/13/0224, 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 2. 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 Abgabepflicht im Lauf eines Veranlagungszeitraumes erlischt, mit dem Zeitpunkt des Erlöschens der Abgabepflicht.

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 BGBl. 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 Abgabefestsetzung, die in einer Berufung zu erfolgen hat, der Eintritt der Verjährung nicht entgegen.

Gemäß § 209a Abs. 2 BAO idgF steht der Abgabefestsetzung, 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 Abgabefestsetzung 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 Abgabefestsetzung auf Grund anderer, noch nicht erledigter Anträge trotz Eintritt der Verjährung zulässig sein könnte, bedeutet noch nicht, dass die Abgabefestsetzung auf Grund des streitgegenständlichen Wiederaufnahmeantrages zulässig ist. Gegenstand des Berufungsverfahrens ist lediglich die Frage der Zulässigkeit des Wiederaufnahmeantrages vom 2. Juli 2008.

Dem Hinweis auf die Anfragebeantwortung 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 2. 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 2. 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 Anm. 5). Diese Frist ist vor allem bedeutsam, wenn die Frist des § 304 lit. a BAO im Zeitpunkt der Stellung des Wiederaufnahmeantrages bereits abgelaufen ist (somit insbesondere für nach Ablauf der absoluten Verjährungsfrist des § 209 Abs. 3 BAO gestellte Wiederaufnahmeanträge).

Im gegenständlichen Fall wurde nicht bestritten, dass die formelle Rechtskraft des Einkommensteuerbescheides 1989 vom 17. Oktober 1997 bereits im Jahr 1997 eingetreten ist. Daraus ergibt sich, dass der nunmehr am 2. 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 2. 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 Neuerungsstatbestandes 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 Neuerungsstatbestandes 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 2. Juli 2008, wurde damit mehr als fünf Jahre nach der nachweislichen Kenntniserlangung der dafür behaupteten Gründe eingebracht, womit dieses Anbringen aus Sicht des Neuerungstatbestandes gemäß § 303 BAO jedenfalls als verspätet zu werten ist.

Der Wiederaufnahmeantrag vom 2. Juli 2008 war 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 17. Oktober 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 17. Oktober 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 vom 28. März 1991 abzuändern sei.

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 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 2. Oktober 2008 – dem Zeitpunkt der Einbringung des Antrages auf Erlassung eines abgeleiteten Bescheides gemäß § 295 BAO – nicht gelungen ist, einen rechtsgültigen Grundlagenbescheid zu erlassen.

Die oben genannte Verpflichtung des für die 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 17. Oktober 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 13. Jänner 2010