



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw, Ort, Straße, vom 2. September 2008 und vom 27. Jänner 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes X, vertreten durch FAVertr, vom 26. August 2008 betreffend Zurückweisung eines Antrages auf Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 1989 und vom 7. Jänner 2009 betreffend Zurückweisung eines Antrages auf Erlassung eines abgeleiteten Bescheides nach § 295 BAO hinsichtlich Einkommensteuer 1989 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

Der vorliegende Berufungsfall ist einer jener gleichgelagerten Berufungsfälle, zu denen der Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 26.2.2013, 2010/15/0064, eine Grundsatzentscheidung getroffen hat.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in diesem Erkenntnis über die Beschwerde gegen einen Bescheid des Unabhängigen Finanzsenates betreffend

- Zurückweisung eines Antrages auf Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 1989 und
  - Zurückweisung eines Antrages auf Erlassung eines abgeleiteten Bescheides nach § 295 BAO betreffend Einkommensteuer 1989
- abgesprochen und die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

## **Darstellung des Verwaltungsverfahrens, das auch den Sachverhalt beinhaltet:**

Mit Schreiben vom **11. August 2008** beantragte der Bw. die **Wiederaufnahme des Verfahrens** betreffend den gemäß **§ 295 BAO** abgeänderten **Einkommensteuerbescheid 1989 vom 9. Februar 2004.**

Dieser Antrag enthielt folgende Begründung:

*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 BAO 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. 9. 1997, 93/17/0042).*

*Die Qualifizierung des Grundlagenbescheides als Nichtbescheid stellt eine neu hervorgekommene Tatsache im Sinn des § 303 Abs. 1 lit. b BAO 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 geteilt. Siehe beiliegende Kopie der Erledigung.*

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

### *Begründung*

#### *I. Sachverhalt*

##### *Grundlagenbescheid*

*Mit Grundlagenbescheid für das Jahr 1989, datiert mit 28.03.1991, 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 (BP) die bis 18.06.1996 – Bericht über die Betriebsprüfung gem. § 150 BAO datiert mit 20.09.1996 – andauerte. Das Finanzamt erließ am 10.02.1997 – eingelangt am 19.03.1997 – einen Bescheid gem. § 188 BAO an die 'Name der Name1 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 Berufungsentscheidung vom 28.10.2002 wurde der Grundlagenbescheid vom 10.02.1997 bestätigt und die Berufung als unbegründet abgewiesen. Gegen die Erledigung der Finanzlandesdirektion für Y vom 28.10.2002 wurde am 12.12.2002 eine Beschwerde beim Verwaltungsgerichtshof eingebbracht. Mit Beschluss des Verwaltungsgerichtshofes vom 27.02.2008 - eingelangt am 13.03.2008 – wurde die Beschwerde gegen die Erledigung der Finanzlandesdirektion für Y vom 28.10.2002 zurückgewiesen. Mit Bescheiddatum vom 07.05.2008 hat die Finanzverwaltung zur Steuernummer xxx einen Zurückweisungsbescheid zur Berufung vom 17.04.1997 erlassen.*

*Der nunmehr vorliegende Zurückweisungsbescheid des Finanzamtes für den yyy Bezirk 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*

*Aufgrund vorhin erwähnter Nichtbescheide - erlassen durch das Finanzamt für den yyy Bezirk – wurde mein ursprünglicher Einkommensteuerbescheid 1989 gem. § 295 BAO durch den vorliegenden Einkommensteuerbescheid 1989 vom 10.02.1997 ersetzt.*

*Aus der Nichtanerkennung der Ergebniszuweisung für das Jahr 1989 der atypisch stillen Beteiligung auf Ebene des abgeleiteten Bescheides resultierten Einkommensteuernachzahlungen.*

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

### *II. Rechtliche Beurteilung*

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

*Die Abänderung eines abgeleiteten Bescheides gem. § 295 BAO ist nur dann zulässig, wenn der betreffende Bescheid von einem Grundlagenbescheid abzuleiten ist. Unbestritten ist nunmehr, dass der von der Abgabenbehörde ausgefertigte Bescheid vom 10.02.1997 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 auf 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 BAO vorgelegen ist, ist der Einkommensteuerbescheid in der Fassung des ursprünglichen Einkommensteuerbescheides vom TAG MONAT JAHR (Datum des ursprünglichen Bescheides 1989) zu erlassen.*

*Diese Neuerlassung ist auch dann zwingend, wenn zu diesem Zeitpunkt bereits ein rechtswirksam 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 aufgrund 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 dem 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.*

### *Anlage:*

#### *Schreiben des BMF mit folgendem Inhalt:*

*Bezugsgemäß teilt das Bundesministerium für Finanzen folgende Rechtsansichten mit:  
Eine Maßnahme nach § 295 Abs. 1 BAO setzt die nachträgliche Erlassung eines Feststellungsbescheides (Grundlagenbescheides) voraus. Ergeht ein solcher nicht (zB "Nichtbescheid" als Folge fehlerhafter Adressierung, unterlassene Zustellung), so ist ein dennoch erlassener Änderungsbescheid (§ 295 Abs. 1 BAO) rechtswidrig. Dies kann nicht nur mit Berufung oder mit Antrag auf Aufhebung (§ 299 Abs. 1 BAO) geltend gemacht werden. In*

Betracht kommt auch ein Antrag auf Wiederaufnahme des "abgeleiteten" Abgabenverfahrens, wenn die "Nichtexistenz" des Grundlagenbescheides im Verfahren zur Änderung gemäß § 295 Abs. 1 BAO der für die "abgeleitete" Einkommensteuer (bzw. Körperschaftsteuer) zuständigen Abgabenbehörde nicht bekannt war. Diesfalls ist der Umstand, dass kein Grundlagenbescheid erlassen wurde, im "abgeleiteten" Abgabenverfahren eine neu hervorgekommene Tatsache iSd § 303 BAO.

Den Wiederaufnahmswerber trifft idR kein grobes Verschulden an der Nichtgeltendmachung dieses Umstandes im abgeschlossenen Verfahren, weil er grundsätzlich darauf vertrauen darf, dass kein Finanzamt einen auf § 295 Abs. 1 BAO gestützten Bescheid erlässt, obwohl die diesbezüglichen Voraussetzungen nicht vorliegen.

Die Bewilligung der Wiederaufnahme, somit die Aufhebung des Änderungsbescheides (§ 295 Abs. 1 BAO) hat auch dann zu erfolgen, wenn in der Zwischenzeit ein wirksamer Grundlagenbescheid ergangen ist. Dies saniert nämlich nicht die Rechtswidrigkeit eines trotz Fehlens der diesbezüglichen Voraussetzungen erlassenen Änderungsbescheides.

Die Wiederaufnahme ist übrigens auch dann zu bewilligen, wenn die Bemessungsverjährung der Erlassung eines (dem zwischenzeitig erlassenen Grundlagenbescheid berücksichtigenden) neuerlichen Änderungsbescheides entgegensteht.

**Der Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO betreffend Einkommensteuer 1989 wurde vom Finanzamt mit Bescheid vom 26. August 2008 zurückgewiesen**, mit der Begründung, dass der Antrag wegen Ablauf der Frist gemäß § 304 lit. b BAO zurückzuweisen war.

**Gegen den Zurückweisungsbescheid vom 26. August 2008 wurde am 2.9. 2008 Berufung erhoben**

**und gleichzeitig der Antrag auf Erlassung eines abgeleiteten Bescheides gemäß § 295 BAO gestellt.**

Dies mit folgender Begründung:

*Berufung gegen den Zurückweisungsbescheid vom 26.8.2008  
Antrag auf Erlassung eines abgeleiteten Bescheides gemäß § 295 BAO*

*Sehr geehrte Damen und Herren,  
gegen den Zurückweisungsbescheid vom 26.8.2008 erhebe ich fristgerecht das Rechtsmittel der Berufung und begründe dies wie folgt:*

*Begründung:*

*Mit Bescheid vom 26.8.2008 hat das Finanzamt meinen Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend das Jahr 1989 mit der Begründung zurückgewiesen, dass der Antrag auf Wiederaufnahme nicht rechtzeitig eingereicht wurde, da hinsichtlich des Einkommensteuerbescheides 1989 bereits Verjährung eingetreten ist. Dies ist jedoch – wie sich aus folgenden Ausführungen ergeben wird – unrichtig:*

*Ich habe mich im Jahr 1989 an der Name2 Aktiengesellschaft (Rechtsnachfolger der Name3 GmbH u. ehemalige atypisch stille Gesellschafter) beteiligt. Hinsichtlich der Einkünfte 1989 wurde am 04.09.1990 eine einheitliche und gesonderte Feststellungserklärung abgegeben.*

*Mit Bescheid vom 28.03.1991 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 einheitlicher und gesonderter Feststellungsbescheid erlassen. Gegen diesen wurde das Rechtsmittel der Berufung erhoben, welches mit Bescheid vom 28.10.2002 von der Finanzlandesdirektion Y abgewiesen wurde. Gegen diese Berufungsentscheidung wurde eine Verwaltungsgerichtshof-Beschwerde erhoben und mit Entscheidung vom 27.02.2008 die Beschwerde zurückgewiesen, da es sich bei der Erledigung der Finanzlandesdirektion Y um einen nichtigen Bescheid gehandelt hat. In weiterer Folge wurde auch die Berufung gegen den einheitlichen und gesonderten Feststellungsbescheid 1989 vom 17.04.1997 mit Bescheid vom 07.05.2008 zurückgewiesen, da auch dieser Bescheid nichtig war.

Erstens: Keine Verjährung, da die einheitliche und gesonderte Feststellungserklärung 1989 nie bescheidmäßig erledigt wurde

Grund für die nichtigen Bescheide waren Fehler in der Adressierung, insbesondere wurden in dem einheitlichen und gesonderten Feststellungsbescheid bereits verstorbene Personen angeführt. Diesbezüglich ist zu beachten, dass auch in dem Bescheid vom 28.03.1991 bereits verstorbene Personen angeführt sind, so zum Beispiel Herr Name4, Ort1, Straße1, verstorben am Datum, Herr Name5, Ort2, Straße2, verstorben am Datum1, Herr Name6, Ort3 Straße3, verstorben am Datum2 und Herr Name7, Ort4, Straße4, verstorben am Datum3.

Somit ist aufgrund der Judikatur des VwGH auch der Bescheid vom 28.03.1991 als Nichtbescheid zu qualifizieren. Als Ergebnis der o.a. Auflistung ist ersichtlich, dass mit Erklärung vom 04.09.1990 für meine Beteiligung eine einheitliche und gesonderte Feststellungserklärung abgegeben wurde, aber bis zum heutigen Tage diese Erklärung nicht bescheidmäßig veranlagt wurde.

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

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

1991	einheitliche und gesonderte Feststellungserklärung für das Jahr 1989 vom 28.03.1991
1997	Wiederaufnahme des Verfahrens 1989 und neuer einheitlich und gesonderter Feststellungsbescheid vom 10.2.1997
	Berufung gegen diese Bescheide vom 17.4.1997
	Einkommensteuerbescheid vom xx.xx.1997
2002	Berufungsentscheidung vom 28.10.2002 der Finanzlandesdirektion Y
	Fristgereichte Einreichung einer VwGH Beschwerde am 12.12.2002
2008	Mit 27.2.2008 Zurückweisung der VwGH-Beschwerde, da die Erledigung der Finanzlandesdirektion als nichtiger Bescheid zu qualifizieren ist
	Mit 7.5.2008 Zurückweisung der Berufung vom 17.4.1997, da auch der Bescheid des Finanzamtes als nichtiger Bescheid zu qualifizieren ist
	Mit xx.xx.2008 Wiederaufnahmeantrag

Zweitens: Keine Verjährung, da die Einkommensteuerveranlagung 1989 von einem Rechtsmittelverfahren abhängig ist

Im Übrigen ist zu erwähnen, dass, selbst wenn man den Bescheid vom 28.03.1991 nicht als nichtigen Bescheid qualifizieren würde, hinsichtlich des Einkommensteuerbescheides 1989 keine Verjährung eingetreten sein kann. Denn dann müsste die Behörde aufgrund der Zurückweisungsbescheide gem. § 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 mein 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 Steuerpflichtigen im Rahmen des Berufungsverfahrens sogar aufmerksam gemacht haben und aufgrund des langen Rechtsmittelverfahrens, Verjährung zu Lasten des Steuerpflichtigen eintritt. Aus diesem Grund beantrage ich 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.

Die **Berufung gegen den Zurückweisungsbescheid vom 26. August 2008** wurde vom Finanzamt ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung **dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.**

Der **Antrag vom 2.9.2008 auf Erlassung eines abgeleiteten Bescheides nach § 295 BAO betreffend Einkommensteuer 1989** wurde vom **Finanzamt mit Bescheid vom 7.1.2009** zurückgewiesen.

Dies mit folgender Begründung:

*Die Zurückweisung erfolgte, weil die Eingabe aus folgendem Grund nicht zulässig ist: Die Eingabe ist nicht fristgerecht innerhalb der absoluten Verjährungsfrist eingebracht. Gemäß § 208 Abs. 1 lit. a BAO i.V.m. § 4 Abs. 2 lit. a Z 2 BAO begann der Lauf der Verjährungsfrist der Einkommensteuer 1989 mit Ablauf des Jahres 1989. Gemäß § 209 Abs. 3 BAO endete die nunmehr zehnjährige absolute Verjährungsfrist zur Festsetzung der Einkommensteuer 1989 mit Ablauf des Jahres 1999, außer § 209a BAO sähe eine Ausnahme vor.*

*Nach § 209 a BAO steht einer Abgabenfestsetzung der Eintritt der Verjährung nicht entgegen, wenn die Abgabenfestsetzung unmittelbar oder mittelbar von der Erledigung einer Berufung abhängt.*

*Die Festsetzung der Einkommensteuer 1989 hing jedoch nicht von der Erledigung der Berufung gegen den Einkünftefeststellungsbescheid vom 20.5.1997 durch das Finanzamt Wien 6/7/15 vom 7.5.2008 ab, da es sich nach der Sachlage um eine Formalentscheidung (Zurückweisung) handelte, die keinen Inhalt iSd § 188 BAO (Höhe der Einkünfte und deren Verteilung) haben konnte (siehe dazu im Detail Berufungsentscheidung UFSW, GZ RV/2574-W/08 vom 12.9.2008 in einem gleichgelagerten Fall).*

*Des Weiteren normiert § 295 Abs. 1 BAO ausdrücklich eine Berichtigung „von Amts wegen“, es besteht daher kein Antragsrecht auf eine Maßnahme nach § 295 BAO, sodass der Antrag auch aus diesem Grund zurückzuweisen war (vgl. ebenfalls die oben zit. Berufungsentscheidung).*

*Einer Berichtigung von Amts wegen steht aber der bereits beschriebene Eintritt der absoluten Verjährung entgegen.*

**Gegen diesen Zurückweisungsbescheid wurde am 27.1.2009 Berufung erhoben**  
 mit folgender Begründung:

*Der Antrag auf Erlassung eines neuen Bescheides gem. § 295 BAO wird ausdrücklich aufrechterhalten, da im gegenständlichen 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. die eingetretene absolute Verjährung eingetreten ist. Meines 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 in Nichtbescheid war, ist einer Aufhebung des Grundlagenbescheides gleichzusetzen. Es kann nicht sein, dass der von einem Nichtbescheid abgeleitete Einkommensteuerbescheid zwar rechtswidrig ergangen ist, dieser aber dann nicht gem. § 295 wieder aufzuheben ist (vgl. VwGH 24.11.1980, 93/14/0203). Diese Auslegung würde dem Zweck des § 295 BAO zuwiderlaufen. Denn hätte ich damals gegen den abgeleiteten Einkommensteuerbescheid berufen, wäre meine 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.*

*Hinsichtlich Verjährung und Anwendbarkeit des § 209a BAO möchte ich betonen, dass auf Ebene des Einkünftefeststellungsverfahrens nicht alleine die Berufung gegen den Nichtbescheid erhoben wurde, sondern auch die Erklärung zur einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung aus dem Jahr 1990 noch unerledigt ist und als Antrag im Sinne des § 85 BAO die Verjährung hemmt. Der Verweis auf die Entscheidung des UFS vom 12.9.2008, RV/2574-W/08 ist daher nicht schlüssig, da in der genannten UFS-Entscheidung offenbar zumindest eine bescheidmäßige Einkünftefeststellung vorliegt.*

*Fakt ist jedenfalls, 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).*

*Ich möchte noch festhalten, dass das zu diesem Thema ergangene VwGH-Erkenntnis 2006/13/0115 vom 19.12.2007 in meinem Fall nicht anwendbar ist, da noch immer kein rechtsgültiger Feststellungsbescheid für das Jahr 1989 vorliegt. Auch ist es in diesem Zusammenhang wichtig zu betonen, dass neben den Einkünften auch noch die Aspekte Verjährung und Aussetzungszinsen zu beachten sind, sodass eine bloße Gleichschaltung der abgeleiteten Bescheide mit den Grundlagenbescheiden in meinem Fall jedenfalls zu kurz greift. Es ist ganz einfach nicht akzeptabel, dass rechtswidrige Bescheide für einen Steuerpflichtigen negative materielle Auswirkungen haben.*

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

**Die Berufung wurde ohne Erlassung einer Berufungsvoentscheidung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.**

Vom Unabhängigen Finanzsenat wurde das Rechtsmittelverfahren ausgesetzt.

Nach Ergehen des maßgebenden Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes VwGH 26.2.2013, 2010/15/0064, setzte der Unabhängige Finanzsenat das Rechtsmittelverfahren fort.

Dem Bw. wurde eine Ablichtung des Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes übermittelt und die Möglichkeit gegeben, noch etwas vorzubringen.

Der Vorhalt des Unabhängigen Finanzsenates blieb unbeantwortet.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Der gegenständliche Berufungsfall gleicht hinsichtlich des Sachverhaltes und der zu beantwortenden Rechtsfragen jenem, der dem Erkenntnis des VwGH vom 26. Februar 2013, [2010/15/0064](#) zu Grunde liegt. Darin wurde u.a. Folgendes ausgeführt:

#### *1. Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens:*

*Gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO ist dem Antrag einer Partei auf Wiederaufnahme eines durch Bescheid abgeschlossenen Verfahrens stattzugeben, wenn ein Rechtsmittel gegen den Bescheid nicht oder nicht mehr zulässig ist und Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im abgeschlossenen Verfahren ohne grobes Verschulden der Partei nicht geltend gemacht werden konnten, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.*

*Nach § 303 Abs. 2 BAO ist der Antrag auf Wiederaufnahme 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.*

*Tatsachen im Sinne des § 303 BAO sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände, also Sachverhaltselemente, 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 - auch wenn diese späteren rechtlichen Erkenntnisse (neuen Beurteilungskriterien) durch die Änderung der Verwaltungspraxis oder der Rechtsprechung gewonnen werden - sind keine derartigen Tatsachen (vgl. das hg. Erkenntnis vom 22. November 2012, 2012/15/0147, mwN).*

*Das Verfahren nach § 188 BAO stellt sich als Bündelung eines Ausschnittes der Einkommensteuerverfahren aller Beteiligten dar. Solcherart wird die Person, welche im Feststellungsverfahren dem Finanzamt gegenüber für die Personenvereinigung auftritt, für die Gesellschafter der Personenvereinigung (im Hinblick auf diesen Ausschnitt ihres Einkommensteuerverfahrens) tätig. Die Kenntnis des Vertreters über einen Wiederaufnahmegrund ist auch der vertretenen Partei zuzurechnen. Aus der einkommensteuerlichen Natur des Verfahrens nach § 188 BAO folgt, dass die Kenntnis des im Feststellungsverfahren agierenden Vertreters auch den Beteiligten (hinsichtlich ihrer Einkommensteuerverfahren) zuzurechnen ist (vgl. das hg. Erkenntnis vom 22. Dezember 2011, 2009/15/0153).*

*Bereits in der zu hg. 2002/13/0224 erhobenen Beschwerde wurde vom Vertreter (unter anderem auch) des nunmehrigen Beschwerdeführers vorgebracht, bei etwa fünfzig der in den Listen der belangten Behörde genannten Personen sei es - vor allem dadurch, dass Beteiligte verstorben seien - zwischen Mai 1990 und Juni 2002 zu Rechtsnachfolgen gekommen, auf die die belangte Behörde bei der Bezeichnung der Bescheidadressaten durch Verweisung auf diese Listen nicht Bedacht genommen habe. Weiter wurden in dieser Beschwerde auch Behauptungen über die mangelnde Bescheidqualität schon der erstinstanzlichen Erledigungen aufgestellt.*

Damit waren aber dem Vertreter (auch) des Beschwerdeführers bereits zum Zeitpunkt der Einbringung jener Beschwerde im Jahr 2002 jene Tatsachen (Todesfälle von Beteiligten) bekannt, aus denen abzuleiten war, dass der dort angefochtenen Erledigung, aber auch der jener Erledigung zugrunde liegenden erstinstanzlichen Erledigungen (hier der Erledigung über die Feststellung von Einkünften für das Jahr 1989, datiert mit 10. Februar 1997) keine Bescheidqualität zukam. Nur auf die Kenntnis dieser Tatsachen, nicht aber auf die aus diesen Tatsachen ableitbare mangelnde Bescheidqualität (auch wenn diese Rechtsfolge von der Finanzverwaltung bestritten wurde) kommt es für die Frage der Rechtzeitigkeit der Einbringung des Antrages auf Wiederaufnahme an (vgl. neuerlich das hg. Erkenntnis vom 22. Dezember 2011, 2009/15/0153).

Damit wurde aber der Antrag des Beschwerdeführers auf Wiederaufnahme des Verfahrens (weit) außerhalb der Frist des § 303 Abs. 2 BAO eingebbracht.

Der belannten Behörde kann daher schon deswegen nicht entgegengetreten werden, wenn sie den Antrag auf Wiederaufnahme zurückgewiesen hat.....

## 2. Antrag auf Erlassung eines abgeleiteten Bescheides gemäß § 295 BAO

Ist ein Bescheid von einem Feststellungsbescheid abzuleiten, so ist er gemäß § 295 Abs. 1 BAO 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 Feststellungsbescheides kann gewartet werden, bis die Abänderung oder Aufhebung des Feststellungsbescheides oder der nachträglich erlassene Feststellungsbescheid rechtskräftig geworden ist.

§ 295 Abs. 1 BAO soll gewährleisten, dass abgeleitete Bescheide - hier der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 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. das hg. Erkenntnis vom 19. Dezember 2007, 2006/13/0115, mwN). Eine Abänderung (oder Aufhebung) nach § 295 Abs. 1 BAO setzt aber voraus, dass nachträglich (nach Erlassung des "abgeleiteten" Bescheides, hier also im Jahr 1998) ein Feststellungsbescheid abgeändert, aufgehoben oder erlassen wird (vgl. Ritz, aaO § 295 Tz 3).

Ein derartiger Fall liegt hier aber nicht vor:

Der "Feststellungsbescheid", auf den sich der abgeleitete Einkommensteuerbescheid 1989 stützte, wurde nach Erlassung des Einkommensteuerbescheides nicht abgeändert oder aufgehoben; es wurde auch kein Feststellungsbescheid (erstmals) erlassen. Es wurde vielmehr durch Zurückweisung der Berufung gegen diesen Feststellungsbescheid im Rahmen der Begründung des Zurückweisungsbescheides festgehalten, dass dieser "Feststellungsbescheid" keine Bescheidwirkungen entfaltete. Dieser Umstand führt zwar dazu, dass sich der Einkommensteuerbescheid 1989 als rechtswidrig erweist, da für die Abänderung gemäß § 295 BAO im Jahr 1998 die Tatbestandsvoraussetzung des § 295 Abs. 1 BAO, nämlich die Abänderung eines Grundlagenbescheides, nicht gegeben war. Dies wäre aber in einer Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid geltend zu machen gewesen (vgl. hiezu etwa die hg. Erkenntnisse vom 6. April 1995, 93/15/0088, und vom 24. November 1998, 93/14/0203). Der Einkommensteuerbescheid 1989 erwuchs aber - unstrittig - unangefochten in Rechtskraft. Die Bestimmung des § 295 Abs. 4 BAO (idF BGBl. I Nr. 76/2011) ist im vorliegenden Fall noch nicht anzuwenden.

Eine Abänderung eines Grundlagenbescheides (oder eine erstmalige Erlassung eines solchen), auch nicht in der Weise, dass ein "negativer Grundlagenbescheid iSd § 188 BAO" erlassen worden wäre, liegt damit aber nicht vor. Damit ist die Tatbestandsvoraussetzung des § 295 Abs. 1 BAO nicht gegeben.

Der belannten Behörde kann daher schon deswegen nicht entgegengetreten werden, wenn sie dem Antrag des Beschwerdeführers auf Erlassung eines abgeleiteten Bescheides gemäß § 295 BAO keine Folge gegeben hat...

Zu sämtlichen Ausführungen wird auf das zitierte Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 26. Februar 2013, [2010/15/0064](#), verwiesen.

Aus den im zitierten Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes genannten Gründen erweisen sich auch die gegenständlichen Berufungen als unbegründet.

Dem Bw. wurde nach Ergehen des zitierten Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes vom Unabhängigen Finanzsenat die Möglichkeit gegeben, noch etwas vorzubringen. Der Vorhalt blieb allerdings unbeantwortet.

Die Berufungen waren deshalb abzuweisen.

Salzburg, am 26. November 2013