



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des MM, vertreten durch HFP Steuerberatungsges.m.b.H., 1030 Wien, Beatrixgasse 32, vom 14. Oktober 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 17. September 2007 betreffend Zurückweisung eines Antrages auf Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 1989 sowie gegen den Bescheid vom 9. Jänner 2009 betreffend Abweisung eines Antrages auf Erlassung eines abgeleiteten Einkommensteuerbescheides gemäß § 295 BAO für 1989 entschieden:

Die Berufung gegen den Zurückweisungsbescheid vom 17. September 2008 wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Der Bescheid vom 9. Jänner 2009, mit welchem der Antrag auf Erlassung eines abgeleiteten Einkommensteuerbescheides gemäß § 295 BAO für 1989 abgewiesen wird, wird abgeändert:

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

Entscheidungsgründe

Mit Schreiben vom 23. Juli 2008 beantragte der Berufungswerber (Bw.) die Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 BAO betreffend den gem. § 295 BAO abgeänderten Einkommensteuerbescheid 1989 vom 29. April 1997.

Begründend führt er aus, dass mit Bescheid vom 7. Mai 2008 festgestellt worden sei, dass der dem Einkommensteuerbescheid 1989 zugrunde liegende Bescheid über die einheitliche

und gesonderter Gewinnfeststellung gemäß § 188 BAO vom 10. Februar 1997 mangels gültigem Bescheidadressaten der Bescheidcharakter fehle und diese somit keine normative Kraft entfalten könnten. Es handle sich um Nichtbescheide (VwGH 29.9. 1997, 93/17/0042).

Die Qualifizierung der Grundlagenbescheide als Nichtbescheide stelle eine neu hervorgekommene Tatsache iSd § 303 Abs. 1 lit b BAO dar und sei als tauglicher Wiederaufnahmegrund zu qualifizieren. Wenn selbst der bescheiderlassenden Behörde die Tatsache nicht bekannt gewesen sei, dass die Grundlagenbescheide nicht über Bescheidcharakter verfügten, so könne diese Tatsache im Verhältnis zum Rechtsunterworfenen nur als "neu hervorgekommenen" gelten. Den Wiederaufnahmewerber treffe kein grobes Verschulden an der Nichtgeltendmachung dieses Umstandes. Diese Rechtsansicht werde durch die Erledigung des Bundesministeriums für Finanzen vom 28. Oktober 2005 geteilt.

Die Wiederaufnahme des rechtskräftigen Verfahrens würde zu einem abgeänderten Einkommensteuerbescheid 1989 führen.

Das FA wies den Wiederaufnahmeantrag mit Bescheid vom 17. September 2008 zurück und führte begründend aus, dass betreffend das Jahr 1989 bereits absolute Verjährung eingetreten sei und der das Einkommensteuerverfahren 1989 abschließende Bescheid am 30.06.1998 (also außerhalb von 5 Jahren) ergangen sei.

In der Berufung vom 14. Oktober 2008 (eingelangt am 16. Oktober 2008) bestritt der Bw. den Eintritt der Verjährung hinsichtlich der Einkommensteuer für 1989.

Er stützte sich darauf, dass am 27. September 1990 eine einheitliche und gesonderte Feststellungserklärung der Mitunternehmerschaft abgegeben worden sei, über die am 24. Mai 1991 erklärungsgemäß abgesprochen worden sei.

Nach Durchführung einer Wiederaufnahme des Verfahrens sei dieser Bescheid durch den Feststellungsbescheid vom 10. Februar 1997 ersetzt worden, zu dem nun mit Bescheid vom 7. Mai 2008 festgestellt worden sei, dass er richtig gewesen sei. Grund für die richtigen Bescheide seien Fehler in der Addressierung gewesen. Insbesondere seien in dem einheitlichen und gesonderten Feststellungsbescheid bereits verstorbenen Personen angeführt worden.

Diesbezüglich sei zu beachten, dass auch im (Erst)Bescheid vom 24. Mai 1991 bereits verstorbene Personen angeführt worden seien. Somit sei auch dieser Bescheid als Nichtbescheid zu qualifizieren, womit über die Erklärung zur einheitlichen und gesonderten Feststellung der Einkünfte bislang nicht bescheidmäßig abgesprochen worden sei. Damit sei gem. § 209a Abs. 2 BAO Verjährung für 1989 noch nicht eingetreten.

Am 9. Jänner 2009 erging ein Bescheid, mit dem der Antrag des Bw. vom 14. Oktober 2008 betreffend Antrag auf Erlassung eines abgeleiteten Bescheides gem. § 295 BAO abgewiesen wurde. Dieser Bescheid wurde wie folgt begründet:

„Gemäß § 295 Abs. 1 BAO ist ein Bescheid, der von einem Feststellungsbescheid abzuleiten ist, ohne Rücksicht darauf, ob die Rechtskraft eingetreten ist, im Fall der nachträglichen Abänderung, Aufhebung oder Erlassung des Feststellungsbescheides von Amts wegen durch einen neuen Bescheid zu ersetzen oder, wenn die Voraussetzungen für die Erlassung des abgeleiteten Bescheides nicht mehr vorliegen, aufzuheben.

Voraussetzung für die Erlassung eines abgeleiteten Bescheides ist somit die Abänderung, Aufhebung oder Erlassung eines Feststellungsbescheides. Ein diesbezüglicher Sachverhalt liegt jedoch nicht vor. Die Zurückweisung einer Berufung gegen einen Feststellungsbescheid wegen dessen Unwirksamkeit ist der Abänderung, Aufhebung oder Erlassung eines Feststellungsbescheides nicht gleichzuhalten. Die tatbestandsmäßigen Voraussetzungen für die Erlassung eines abgeleiteten Bescheides liegen daher nicht vor. Der Antrag war daher abzuweisen.“

Dagegen brachte der Bw. Berufung mit folgender Begründung ein:

„Die Behörde begründet ihre Entscheidung damit, dass die Tatbestandsmerkmale des § 295 BAO nicht gegeben sind. Im gegenständlichen Fall ist jedoch gemäß § 295 BAO vorzugehen, denn auch die nachträgliche bescheidmäßige Erledigung, dass der Grundlagenbescheid, der zur Abänderung des Einkommensteuerbescheides geführt hat, in Wahrheit ein Nichtbescheid war, ist einer Aufhebung des Grundlagenbescheides gleichzusetzen.

Es kann nicht sein, dass gem. **VwGH 24.11.1980, ZI. 93/14/0203 der von einem Nichtbescheid abgeleitete Einkommensteuerbescheid zwar rechtswidrig ergangen ist, dieser aber dann *nicht* gem. § 295 wieder aufzuheben ist.** Diese Auslegung würde dem Zweck des § 295 zuwiderlaufen. Denn hätte unser Klient damals gegen den abgeleiteten Einkommensteuerbescheid berufen, wäre die Berufung gemäß § 252 BAO abgewiesen worden. Auch aus dem Blickwinkel des Rechtsschutzes kann in verfassungskonformer Interpretation § 295 nur derart ausgelegt werden, dass er auch im gegenständlichen Fall anzuwenden ist.

Fakt ist, dass der 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).

Wir möchten noch festhalten, dass das zu diesem Thema ergangene VwGH-Erkenntnis 2006/13/0115 vom 19.12.2007 in vorliegendem 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 vorliegendem 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 des gegenständlichen Einkommensteuerbescheides unseres Mandanten scheint nur deswegen nicht zu erfolgen, weil sich dies zu Gunsten unseres Mandanten auswirken würde.“

Die Berufungen wurden - ohne Erlassung von Berufungsvorentscheidungen - an den Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die Entscheidung basiert auf dem nachstehend dargestellten, unbestrittenen Sachverhalt, der in den Akten des Finanzamtes sowie des Unabhängigen Finanzsenats abgebildet ist.

1. Sachverhalt und Beweiswürdigung (Zurückweisung des Antrags auf Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO für das Jahr 1989)

1.1 Verjährung

Der Berufungswerber beantragte die Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens 1989. Unstrittig ist, dass der letzte Bescheid, der über diese Abgabe sprach, am 30. Juni 1998 erging, nicht bekämpft wurde und damit 1998 in Rechtskraft erwuchs.

1.2 Wiederaufnahmegrund

Der einzige vorgebrachte Wiederaufnahmegrund liegt in der Feststellung des Finanzamtes Wien 6/7/15, das mit Bescheid vom 7. Mai 2008 aussprach, dass der Bescheid bezüglich der Feststellung der Einkünfte gem. § 188 BAO 1989 vom 10. Februar 1997 an die „Köck AG RNF der MLG III Leasing- u. Beteiligungs GmbH und Mitgesellschafter“ **mangels gültigem Bescheidadressaten** der Bescheidcharakter fehle und dieser somit keine normative Kraft entfalten könne. Dieser Ausspruch des Finanzamtes wurde nicht näher begründet.

Der Berufungswerber führte wörtlich aus:

Die Qualifizierung des Grundlagenbescheides als Nichtbescheid stellt 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 Berufungswerber selbst dargestellt - offenbar als Reaktion auf den Beschluss des VwGH vom 27. Februar 2008, 2002/13/0225. Mit diesem sprach das

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

Die VwGH-Beschwerde VwGH ZI. 2002/13/0225 wurde von insgesamt 976 Beschwerdeführern eingebracht. Der Berufungswerber scheint darin als **Beschwerdeführer Nr. 111** auf. Dieses Schriftstück wurde am 12. Dezember 2002 beim Verwaltungsgerichtshof eingebracht. Auf den Seiten 26 bis 30 dieses Schriftstückes wird ausführlich dargestellt, dass unter anderem der Feststellungsbescheid 1989 vom 10. Februar 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 17. September 2008 nur einen Mangel bestätigte, der dem Berufungswerber selbst (bzw. dessen Berater) schon spätestens im Dezember 2002 bekannt und bewusst gewesen ist.

2 Rechtsgrundlagen und rechtliche Würdigung

2.1 Rechtzeitigkeit im Hinblick auf die 3-Monatsfrist 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 Berufungswerber 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 verspäteter Wiederaufnahmegrund ist zurückzuweisen (VwGH 22.2.1994, 91/14/0069).

Im Wiederaufnahmeantrag beruft sich der Berufungswerber ausdrücklich darauf, die Qualifizierung des Grundlagenbescheides sei eine neu hervorgekommene **Tatsache**.

Dazu hat das Höchstgericht in ständiger Rechtssprechung (vgl. etwa VwGH 26.4.1994, 91/14/0129) ausgesprochen, Tatsachen im Sinn des § 303 Abs. 1 lit. b BAO seien ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende **tatsächliche Umstände**. 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 (vgl. VwGH 21.2.1985, 83/16/0027). 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. Mai 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 (nova producta) handelt.

Die Tatsache sowie die Gründe der Falschadressierung des Feststellungsbescheides vom 10. Februar 1997 wurden vom Berufungswerber selbst am **12. Dezember 2002** in einer **VwGH-Beschwerde** vorgebracht, bei der er selbst als Beschwerdeführer einschritt. Diese Tatsache und die entsprechenden Beweismittel waren dem Berufungswerber bzw. dessen Vertreter damit spätestens an diesem Tag bekannt und bewusst.

Der Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens datiert mit **23. Juli 2008** und wurde damit erst mehr als fünf Jahre nach der nachweilichen Kenntniserlangung der dafür behaupteten Gründe gestellt, womit dieses Anbringen aus Sicht des Neuerungstatbestandes jedenfalls außerhalb der 3-Monatsfrist und damit verspätet war. Der Wiederaufnahmeantrag wurde vom Finanzamt deshalb auch aus diesem Blickwinkel zu Recht zurückgewiesen.

2.2 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 Bundesabgabenordnung (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 eingebrochener Antrag gemäß § 303 Abs. 1 BAO zugrunde liegt.

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

Damit ist zunächst zu prüfen, ob die Verjährung hinsichtlich der Einkommensteuer 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., BAO³, § 209 Anm. 20 und § 304 Anm. 2). 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 Abgabenanspruch der veranlagten 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** mit Ablauf des Jahres 1999 und somit jedenfalls vor dem Jahr 2007 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 selbst nach Maßgabe dieser längeren Frist mit Ablauf des Jahres 2004 eingetreten. Der hier zu beurteilende Wiederaufnahmeantrag vom 30. Juli 2008 wurde damit nach Eintritt der absoluten Verjährung gestellt, was nach § 304 lit. a BAO nicht zulässig ist.

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

Das Gesetz erachtet einen Wiederaufnahmeantrag trotz Eintrittes der absoluten Verjährung als zulässig, wenn dieser 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 1989 vom 2. Mai 1997 bereits in diesem Jahr eingetreten und dass damit zusätzlich diese Fünfjahresfrist spätestens 2002 abgelaufen war. Damit ist der Wiederaufnahmeantrag auch unter diesem Aspekt nicht mehr zulässig.

2.2.3 Wirkungsweise des § 209a BAO

Der Berufungswerber wendete 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 zu sagen: § 209a BAO lautet:

- (1) Einer Abgabenfestsetzung, die in einer Berufungsentscheidung zu erfolgen hat, steht der Eintritt der Verjährung nicht entgegen.
 - (2) Hängt eine Abgabenfestsetzung unmittelbar oder mittelbar von der Erledigung einer Berufung oder eines in Abgabenvorschriften vorgesehenen Antrages (§ 85) ab, so steht der Abgabenfestsetzung 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 1989 haben kann. Trotzdem führt das nicht dazu, dass die Einkommensteuer 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 Abgabenfestsetzung 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 Anbringung 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 der hier zu beurteilende Wiederaufnahmeantrag bezüglich des Einkommensteuerverfahrens 1989 selbst jedenfalls nicht vor dem Eintritt der Verjährung eingebracht wurde, findet § 209a Abs. 2 BAO insofern hier aber keine Anwendung. Die im vom Berufungswerber zitierten Schreiben des Bundesministeriums für Finanzen vom 28. Oktober 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 (BGBI. 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.

2.3 Ergebnis

Die vom Finanzamt verfügte 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.

2.4 Wirksamkeit des Zurückweisungsbescheides vom 7. Mai 2008

Der Vollständigkeit halber sei hier noch einmal erwähnt, dass vom Finanzamt Wien 6/7/15 anlässlich von Aktenrecherchen des Unabhängigen Finanzsenats Zweifel bezüglich der Wirksamkeit seines eigenen Zurückweisungsbescheides vom 7. Mai 2008 geäußert wurden. Diesem Schriftstück fehlte nämlich der Hinweis auf die Zustellfiktion des § 101 BAO.

Diese Zweifel führten zur neuerlichen Erlassung eines solchen mit 3. Dezember 2008 datierten Zurückweisungsbescheides, mit dem die Zustellungsfehler repariert werden sollten. Damit kann hier festgehalten werden, dass der Bescheid, auf den sich der Wiederaufnahmeantrag stützte, an den Berufungswerber mangels ordnungsgemäßer Zustellung niemals wirksam ergangen ist und ihm gegenüber deshalb keine Wirkungen zu

entfalten vermochte.

Aus der Tatsache, dass er sich trotzdem auf dessen Inhalt beruft, kann zwar darauf geschlossen werden, dass ihm sein Inhalt bekannt wurde, was allenfalls die Voraussetzungen des Neuerungstatbestandes erfüllen könnte. Wie oben bereits nachgewiesen wurde, war dies hier aber nicht der Fall, da der Berufungswerber bzw. dessen Vertreter diese Umstände zumindest seit der Beschwerdeführung beim Verwaltungsgerichtshof (Zl. 2002/13/0225) und damit schon lange vor Erlassung dieses Zurückweisungsbescheides bekannt hatte.

Damit war der Bescheid des Finanzamtes zu bestätigen und die Berufung als unbegründet abzuweisen. Mangels Zulässigkeit des Wiederaufnahmeantrages war auf dessen Inhalt nicht weiter einzugehen.

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 1. August 1997 bis zur Einbringung dieses Antrages kein neuer Grundlagenbescheid rechtlich existent wurde.

Der Bw. vertritt jedoch den Standpunkt, dass aufgrund des Wegfalls des abgeänderten Feststellungsbescheides vom 10. Februar 1997 der auf dessen Grundlage erlassene Einkommensteuerbescheid 1989 nicht mehr von diesem abzuleiten sei, und daher gemäß § 295 BAO im Sinne einer Rückgängigmachung der seinerzeitigen Anpassung nun in Anpassung an den ursprünglichen Grundlagenbescheid 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 oder der nachträglich erlassene Feststellungsbescheid rechtskräftig geworden ist.

Die Bestimmung des § 295 Abs. 1 BAO soll gewährleisten, dass abgeleitete Bescheide - hier der Einkommensteuerbescheid 1989 - dem aktuell vorliegenden Grundlagenbescheid und der materiellen Rechtslage entsprechen. Die grundsätzliche Funktion der genannten Vorschrift besteht darin, abgeleitete Bescheide mit den aktuellen Inhalten der zugrunde liegenden Feststellungsbescheide in Einklang zu bringen (vgl. VwGH 9.7.1997, 95/13/0044; VwGH 9.7.1997, 95/13/0045).

Gemäß § 295 Abs. 2 BAO gilt Abs. 1 sinngemäß, wenn ein Bescheid von einem Abgaben-, Mess-, Zerlegungs- oder Zuteilungsbescheid abzuleiten ist.

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

Schon aus dem 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 schon 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 (vgl. auch Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO, § 295 Anm. 12, § 311 Anm. 18).

Im streitgegenständlichen Fall ist es unstrittig, dass es dem für die einheitliche und gesonderte Feststellung zuständigen Finanzamt bis zum 14. 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 Erlassung des abgeleiteten Einkommensteuerbescheides zuständigen Finanzamtes zur Änderung des Einkommensteuerbescheides 1989 des Bw. setzt jedoch die rechtliche Existenz eines Grundlagenbescheides voraus. Wurde ein solcher nicht erlassen, ist eine Änderung gemäß § 295 BAO unzulässig (vgl. VwGH 24.11.1998, 93/14/0203).

Obwohl es unbestritten ist, dass die Bescheidänderung im Jahr 1997 aufgrund 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 daher - entgegen der Behauptung der Bw - damals erfolgreich gewesen.

Eine nunmehrige Änderung des Einkommensteuerbescheides 1989 gemäß § 295 BAO ist daher auch deshalb unzulässig, weil zwischen der Erlassung des Einkommensteuerbescheides am 1. August 1997 und dem zu beurteilenden Antrag auf Erlassung eines abgeleiteten Bescheides vom 14. Oktober 2008 kein rechtsgültiger Grundlagenbescheid ergangen ist. Aufgrund des nicht vorgesehenen Antragsrechtes in § 295 BAO und in Ermangelung eines wirksamen Grundlagenbescheides als Basis für eine Änderung gemäß § 295 BAO ist der Antrag auf Erlassung eines abgeleiteten Bescheides (Einkommensteuerbescheides 1989) im streitgegenständlichen Fall als unzulässig zurückzuweisen.

Wien, am 20. Mai 2010