



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vom 2. Dezember 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf vom 17. November 2008 betreffend Zurückweisung eines Antrages auf Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO sowie gegen den Bescheid vom 26. Jänner 2011 betreffend Abweisung des Antrages auf Erlassung eines abgeleiteten Bescheides gemäß § 295 BAO betreffend Einkommensteuer 1989 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Mit Schreiben vom 31.7.2008 beantragte der Berufungswerber (Bw.) die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO betreffend den gemäß § 295 BAO abgeänderten Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1989.

In der Begründung wurde ausgeführt, dass

„mit Bescheid vom 7.5.2008 - eingelangt am 14.5.2008 – festgestellt wurde, dass der dem oben genannten Einkommensteuerbescheid 1989 zugrunde liegende Bescheid gem. § 188 BAO vom 10.2.1997 mangels gültigem Bescheidadressaten der Bescheidcharakter fehlt und dieser somit keine normative Kraft entfalten konnte. Es handelt sich um einen Nichtbescheid (VwGH 29.9.1997, 93/170042).

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 Bescheid erlassenden 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 eine Erledigung des Bundesministeriums für Finanzen vom 28.10.2005 geteilt."

Weiters führe die Wiederaufnahme des rechtskräftigen Verfahrens aus folgenden Gründen zu einem abgeänderten Einkommensbescheid 1989:

## **„I. Sachverhalt**

### **Grundlagenbescheid**

Mit Grundlagenbescheid für das Jahr 1989, datiert mit 28.3.1991, 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 20.9.1996 - andauerte. Das Finanzamt erließ am 10.2.1997 - eingelangt am 19.3.1997 - einen Bescheid gem. § 188 BAO an die „XGmbHundMitges.", wobei hinsichtlich des Jahres 1989 eine abweichende Feststellung gegenüber dem Grundlagenbescheid vom 28.3.1991 getroffen wurde.

Gegen den Bescheid vom 10.2.1997 wurde zeitgerecht Berufung erhoben. Mit Berufungsentscheidung vom 28.10.2002 wurde der Grundlagenbescheid vom 10.2.1997 bestätigt und die Berufung als unbegründet abgewiesen. Gegen die Erledigung der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 28.10.2002 wurde am 12.12.2002 eine Beschwerde beim Verwaltungsgerichtshof eingebracht. Mit Beschluss des Verwaltungsgerichtshofes vom 27.2.2008 - eingelangt am 13.3.2008 - wurde die Beschwerde gegen die Erledigung der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 28.10.2002 zurückgewiesen. Mit Bescheiddatum vom 7.5.2008 hat die Finanzverwaltung zur Steuernummer xxx/xxxx einen Zurückweisungsbescheid zur Berufung vom 17.4.1997 erlassen.

Der nunmehr vorliegende **Zurückweisungsbescheid des Finanzamtes für den x Bezirk** erklärt den **Grundlagenbescheid 1989 vom 10.2.1997 - 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 x Bezirk wurde mein ursprünglicher Einkommensteuerbescheid 1989 gem. § 295 BAO durch den vorliegenden Einkommensteuerbescheid 1989 vom 10.2.1997 ersetzt.

Aus der Nichtanerkennung der Ergebnisuweisung 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 10.2.1997 als auch der Bescheid vom 28.10.2002 für das Streitjahr 1989 ins Leere gegangen ist. Damit hat jedoch der Abänderung ein tauglicher Feststellungsbescheid gefehlt. Da der abgeleitete Einkommensteuerbescheid vom **TAG MONAT JAHR (entspricht Datumsangabe 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."

*Hinsichtlich Verjährung verweist der Bw. darauf, dass abgeleitete Abgabenbescheide - im Gegensatz zu den 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.

Das Finanzamt wies die Berufung mit 17.11.2008 als nicht zulässig zurück, da nach der Bestimmung des § 304 BAO nach Eintritt der Verjährung eine Wiederaufnahme des Verfahrens ausgeschlossen ist, sofern nicht ein

- innerhalb des Zeitraumes, bis zu dessen Ablauf die Wiederaufnahme von Amts wegen unter der Annahme einer Verjährungsfrist von sieben Jahren zulässig wäre, oder
- 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.

In der fristgerechten Berufung wendete der Bw. ein, dass die Begründung aus folgenden Gründen unrichtig sei.

„Ich habe mich im Jahr 1989 an der XGmbH (Rechtsnachfolger der YGmbHHundehem.Mitges.) beteiligt. Hinsichtlich der Einkünfte 1989 wurde am 4.9.1990 eine einheitliche und gesonderte Feststellungserklärung abgegeben.

Mit Bescheid vom 28.3.1991 wurde die Mitunternehmerschaft erklärungsgemäß veranlagt. Im Jahr 1997 wurde das Verfahren hinsichtlich der Einkünfte 1989 wieder aufgenommen und es wurde am 10.2.1997 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 Wien, Niederösterreich und Burgenland abgewiesen

wurde. Gegen diese Berufungsentscheidung wurde eine Verwaltungsgerichtshof-Beschwerde erhoben und mit Entscheidung vom 27.2.2008 die Beschwerde zurückgewiesen, da es sich bei der Erledigung der Finanzlandesdirektion Wien, Niederösterreich und Burgenland um einen nichtigen Bescheid gehandelt hat. In weiterer Folge wurde auch die Berufung gegen den einheitlichen und gesonderten Feststellungsbescheid 1989 vom 17.4.1997 mit Bescheid vom 7.5.2008 zurückgewiesen, da auch dieser Bescheid nichtig war.

### **1. Keine Verjährung, da die einheitlich und gesonderten 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 28.3.1991 bereits verstorbene Personen angeführt sind, so zum Beispiel Herr Ing. P.E., Adr.P.E., verstorben im Mai 1990, Herr Dkfm. Dr. H.B., verstorben im Mai 1990, Herr DI F.P., verstorben im August 1990 und Herr F.T., verstorben im November 1990.

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 4.9.1990 für meine Beteiligung eine einheitlich 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. § 209a Abs. 2 BAO meine Einkommensteuerveranlagung mittelbar von der Erledigung der abgegebenen einheitlich und gesonderten Feststellungserklärung abhängt (siehe Ellinger-Iro-Kramer-Sutter-Urtz in Bundesabgabenordnung zu § 209 a BAO Anmerkung 11; Ritz Bundesabgabenordnung § 209 a Rdz 7)

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

<b>1991</b>	einheitlich und gesonderte Feststellungserklärung für das Jahr 1989 vom 28.3.1991
<b>1997</b>	Wiederaufnahme des Verfahrens 1989 und neuer einheitlich und gesonderter Feststellungsbescheid vom 10.02.1997
	Berufung gegen diese Bescheide vom 17.4.1997
	Einkommensteuerbescheid vom 23.4.1997
<b>2002</b>	Berufungsentscheidung vom 28.10.2002 der Finanzlandesdirektion Wien, Niederösterreich und Burgenland
	Fristgerechte Einreichung einer VwGH Beschwerde am 12.12.2002
<b>2008</b>	Mit 27.2.2008 Zurückweisung der VwGH-Beschwerde, da die Erledigung der Finanzlandesdirektion als nichtiger Bescheid zu qualifizieren ist.
	Mit 07.05.2008 Zurückweisung der Berufung vom 17.4.1997, da auch der Bescheid des Finanzamtes als nichtiger Bescheid zu qualifizieren ist.
	Mit 31. Juli 2008 Wiederaufnahmeantrag

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

Im Übrigen ist zu erwähnen, dass selbst, wenn man den Bescheid vom 28.3.1991 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. § 209a BAO keine Verjährung eingetreten sein, da mein Einkommensteuerbescheid 1989 somit indirekt von der Erledigung der Berufung abhängig war. Jede andere Auslegung der §§ 295 bzw. § 209a 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.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 26.1.2011 wurde die Berufung wie folgt als unbegründet abgewiesen:

### **„Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 1989**

*Wenn in der Berufung einwendet wird, dass aufgrund des § 209a BAO keine Verjährung eingetreten sein könne, 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, ist dazu 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 Anbringen kann die Einkommensteuerfestsetzung trotz Eintritts der Verjährung bei Vorliegen der anderen Voraussetzungen etwa gem. § 295 BAO angepasst werden (vgl. Ritz, BAO, § 209a Tz 6ff; EIIinger ua, BAO, § 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 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.*

### **Antrag auf Änderung des Einkommensteuerbescheides 1989 gemäß § 295 BAO:**

*Schon aus dem Gesetzeswortlaut ergibt sich, dass es sich bei einer Änderung oder Aufhebung gemäß § 295 BAO um eine amtswegige Maßnahme handelt. § 295 BAO sieht -anders als etwa §§ 201 und 299 BAO - kein Antragsrecht zusätzlich zur Vorgangsweise von Amts wegen vor. Ein solches Antragsrecht mag auch deshalb überflüssig sein, weil § 295 BAO keinen Ermessensspielraum lässt und folglich von Amts wegen zwingend zu beachten ist (VwGH 28.3.1996, 94/16/0254).*

*Die oben angesprochene Verpflichtung des Finanzamtes zur Änderung des Einkommensteuerbescheides 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).*

*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 damals erfolgreich gewesen.*

*Eine nunmehrige Änderung des Einkommensteuerbescheides 1989 gemäß § 295 BAO ist daher auch deshalb unzulässig, weil zwischen der Erlassung des Einkommensteuerbescheides und dem zu beurteilenden Antrag auf Erlassung eines abgeleiteten Bescheides 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.*

*Hinweis: zum vergleichbaren Sachverhalt ("X"-Beteiligung -Einkommensteuer 1989) sind bereits diverse Entscheidungen des Unabhängigen Finanzsenates ergangen, z.B. RV/1515-W/08 v. 12.10.2009, RV/2971-W/09 v. 12.1.2010, RV/3596-W/09 v. 9.12.2009."*

Gegen die abweisenden Berufungsvorentscheidung wurde die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz beantragt und ergänzend vorgebracht:

„Meine Berufung vom 2.12.2008 wurde abgewiesen, weil für meinen Wiederaufnahmeantrag nach Meinung des Finanzamtes

1. die Dreimonatsfrist bereits abgelaufen ist und
2. bereits die Fristen des § 304 BAO abgelaufen sind und dies bei bereits eingetretener Verjährung eine Wiederaufnahme ausschließt

und weil

3. die BAO keinen Antrag auf Erlassung eines Einkommensteuerbescheides gemäß § 295 BAO vorsieht.

### **ad 1.) abgelaufene Dreimonatsfrist**

Nach Meinung des Finanzamtes ist am 10.2.1997 im Rahmen des Feststellungsverfahrens ein Nichtbescheid („Scheinfeststellungsbescheid“) erlassen worden. Es ist - nach Meinung des Finanzamtes - daher der Partei ab dem Jahr 1997 bekannt, dass ein Nichtbescheid vorliegt.

Dieser Begründung mangelt es jedenfalls an jeglicher Kausalität. Warum mir bereits im Jahr 1997 bekannt gewesen sein soll, dass ein Scheinfeststellungsbescheid vorliegt, kann nur vermutet werden. Fakt ist, dass die Finanzlandesdirektion Wien, Niederösterreich und Burgenland trotz eines entsprechenden Hinweises in der Berufung in ihrer Erledigung vom 28.10.2002 nicht von einem Nichtbescheid ausgegangen ist. Fakt ist, dass das zuständige Finanzamt vom x Bezirk erst am 7.5.2008 durch Zurückweisung der Berufung den Bescheid vom 10.2.1997 als Nichtbescheid qualifiziert hat.

Auch wenn die Fachleute der Finanzverwaltung bis zum 7.5.2008 ganz offensichtlich nicht in der Lage waren den Bescheid vom 10.2.1997 als Nichtbescheid zu qualifizieren, unterstellt man aber umgekehrt, dass die Partei dies bereits im Jahr 1997 hätte erkennen müssen. Eine derartige Begründung kann nur als zynisch bzw. als absolut unsachlich bezeichnet werden.

Weiters wurde der Wiederaufnahmeantrag vom 17.11.2008 als nicht fristgerecht zurückgewiesen, weil nach Meinung des Finanzamtes bereits der Verwaltungsgerichtshof im Beschluss vom 27.2.2008 dem Grundlagenbescheid 1989 vom 10.2.1997 jeglichen Bescheidcharakter abgesprochen hat.

*Diese Aussage des Finanzamtes ist jedoch unrichtig. Im Erkenntnis vom 27.2.2008 spricht der VwGH nur dem Bescheid vom 28.10.2002 der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland jeglichen Bescheidcharakter ab. Der VwGH lässt - im Gegensatz zu den Ausführungen des Finanzamtes - die Frage, ob bereits die erstinstanzlichen Bescheide vom 10.2.1997 ‚Nichtbescheide‘ seien ausdrücklich offen, wenn er schreibt (die Hervorhebung durch Fettdruck bzw. das Rufzeichen wurden vom Verfasser hinzugefügt):*

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

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

Hätte bereits der VwGH über die Bescheidqualität der erstinstanzlichen Bescheide vom 10.2.1997 abgesprochen, hätte es im Übrigen auch keiner Zurückweisungsbescheide vom 7.5.2008 des Finanzamtes bedurft. Erst mit diesen Zurückweisungsbescheiden wurde behördlich die Nichtigkeit der Bescheide vom 10.2.1997 festgestellt. Frühestens erst ab diesem Zeitpunkt kann daher auch der Fristenlauf für die Einbringung des Wiederaufnahmeantrages zu laufen beginnen.

In diesem Umfeld der sachlichen Gegebenheiten und des erforderlichen Rechtsschutzes kann eine verfassungskonforme Interpretation der verfahrensgegenständlichen Fristenregelung für

einen mit Neuerungen betreffend die einheitliche und gesonderte Feststellung begründeten Wiederaufnahmeantrag nur folgende Frist ergeben:

Die Frist für den Antrag auf Wiederaufnahme beginnt nicht früher zu laufen, als beim zuständigen Finanzamt die Verständigung über die nachträgliche Abänderung, die Aufhebung oder die Feststellung der Unwirksamkeit des Feststellungsbescheides einlangt und nach außen erkennbar in Erscheinung tritt, insbesondere auch nicht früher, als dem Abgabepflichtigen verlässlich bekannt wird, dass das zuständige Finanzamt darauf nicht mit amtswegiger Erlassung eines abgeleiteten Bescheides reagiert.

## **ad 2.) Verjährung**

Gem. § 209a BAO ist deswegen trotz eingetretener Verjährung eine Abgabefestsetzung möglich, weil die einheitliche und gesonderte Feststellungserklärung des Jahres 1989 nie bescheidmäßig erledigt wurde. Dies sei hier näher erläutert:

Ich habe mich im Jahr 1989 an der XGmbH (Rechtsnachfolger der YGmbHundehem.Mitges.) beteiligt. Hinsichtlich der Einkünfte 1989 wurde am 4.9.1990 eine einheitliche und gesonderte Feststellungserklärung abgegeben.

Mit Bescheid vom 28.3.1991 wurde die Mitunternehmerschaft erklärungsgemäß veranlagt. Im Jahr 1997 wurde das Verfahren hinsichtlich der Einkünfte 1989 wieder aufgenommen und es wurde am 10.2.1997 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 Wien, Niederösterreich und Burgenland abgewiesen wurde. Gegen diese Berufungsentscheidung wurde eine Verwaltungsgerichtshof-Beschwerde erhoben und mit Entscheidung vom 27.2.2008 die Beschwerde zurückgewiesen, da es sich bei der Erledigung der Finanzlandesdirektion Wien, Niederösterreich und Burgenland um einen nichtigen Bescheid gehandelt hat. In weiterer Folge wurde auch die Berufung gegen den einheitlichen und gesonderten Feststellungsbescheid 1989 vom 17.4.1997 mit Bescheid vom 7.5.2008 zurückgewiesen, da auch dieser Bescheid nichtig war.

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

Diesbezüglich ist zu beachten, dass auch in dem Bescheid vom 28.03.1991 bereits verstorbene Personen angeführt sind, so zum Beispiel Herr Ing. P.E. , Adr.P.E., verstorben im Mai 1990, Herr Dkfm. Dr. H.B., verstorben im Mai 1990, Herr DI F.P., verstorben im August 1990 und Herr F.T., verstorben im November 1990.

Somit ist aufgrund der Judikatur des VwGH auch der Bescheid vom 28.3.1991 als Nichtbescheid zu qualifizieren. Als Ergebnis der o.a. Auflistung ist ersichtlich, dass mit Erklärung vom 4.9.1990 für meine Beteiligung eine einheitlich und gesonderte Feststellungserklärung abgegeben wurde, aber bis zum heutigen Tage, diese Erklärung nicht bescheidmäßig veranlagt wurde.

Somit kann hinsichtlich des Jahres 1989 trotz Verjährung eine Abgabefestsetzung vorgenommen werden, weil gem. § 209a Abs. 2 BAO meine Einkommensteuerveranlagung mittelbar von der Erledigung der rechtzeitig abgegebenen einheitlich und gesonderten Feststellungserklärung abhängt über die bescheidmäßig (jeweils durch einen Grundlagenbescheid) abzusprechen ist und über die bis dato noch nicht abgesprochen ist (siehe Ellinger-Iro-Kramer-Sutter-Urtz in Bundesabgabenordnung zu § 209a BAO Anmerkung 11; Ritz Bundesabgabenordnung § 209a Rdz 7). Der dem einzelnen Abgabepflichtigen



zustehende Rechtsschutz muss ihm auch die verfahrensrechtlichen Mittel zu dessen Erlangung zur Verfügung stellen.

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

<b>1991</b>	einheitlich und gesonderte Feststellungserklärung für das Jahr 1989 vom 28.3.1991
<b>1997</b>	Wiederaufnahme des Verfahrens 1989 und neuer einheitlich und gesonderter Feststellungsbescheid vom 10.2.1997
	Berufung gegen diese Bescheide vom 17.4.1997
	Einkommensteuerbescheid vom 23.4.1997
<b>2002</b>	Berufungsentscheidung vom 28.10.2002 der Finanzlandesdirektion Wien, Niederösterreich und Burgenland
	Fristgerechte Einreichung einer VwGH Beschwerde am 12.12.2002
<b>2008</b>	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 31. Juli 2008 Wiederaufnahmeantrag

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

Mittlerweile hat es mit der steuerlichen Vertretung des Treuhänders und dem für die einheitlich und gesonderte Feststellung zuständigen Finanzamt (FA xx xxx.) eine Besprechung gegeben. Hierbei hat sich aus der Aktenlage ganz klar ergeben, dass es für 1989 noch keinen Feststellungsbescheid gibt.

In verfassungskonformer Auslegung muss die im § 304 BAO festgelegte zeitliche Einschränkung der Antragsfrist erweitert werden auf jene Fälle, in denen der § 209a BAO eine Abgabensatzung trotz Verjährung ermöglicht, insbesondere im Falle von unerledigten Anträgen und Berufungen. Auch für den § 304 BAO muss gelten, was für die gleichfalls nach der BAO zu beurteilenden Fälle (§ 209a oder 289 Abs. 1 BAO) gilt, nämlich der Grundsatz "steht Verjährung nicht entgegen". Nur so ist gewährleistet, dass das Rechtsschutzinstrument des Wiederaufnahmeantrages nicht seine Wirkung verliert. Alles andere wäre unsachlich.

### **ad 3.) § 295 BAO**

Im Jahr 2008 wurde bescheidmäßig festgestellt, dass die Feststellungs"bescheide" mit dem Ausfertigungsdatum 10.2.1997 Nichtbescheide waren.

Die ZPO kennt die Begriffe des Scheinurteils und der Scheinrechtskraft; es liegt ausreichend Judikatur vor, wie die durch den jeweiligen Rechtsschein bewirkten Rechtsfolgen beseitigt werden können. Nicht anders ist die hier vorliegende Situation zu beurteilen. Die Schein(feststellungs)bescheide mit Ausfertigungsdatum 10.2.1997 haben Rechtswirkungen gezeigt: Sie waren die Rechtsgrundlage für meinen abgeleiteten Einkommensteuerbescheid 1989. Erst 2008 wurde dieser Rechtsschein durch Bescheide beseitigt. Genauso wie wenn ein Grundlagenbescheid (Feststellungsbescheid) durch einen anderen ersetzt wird, die jeweiligen Finanzämter neue abgeleitete Bescheide erlassen müssen, genauso müssen die Finanzämter

ebenso dem Umstand Rechnung tragen, wenn -im vorstehenden Sinn - ein Rechtsscheinbeseitigungsbescheid ergeht und solcherart der Bescheid (bzw. der Rechtsschein) beseitigt wird, auf dessen Grundlage "abgeleitete" Einkommensteuerbescheide erlassen worden sind.

Mein durch den Wiederaufnahmeantrag bekämpfter Einkommensteuerbescheid 1989 beinhaltet Änderungen, die gem. § 295 Abs. 1 BAO durchgeführt wurden. Diese Änderungen waren aus heutigem Blickwinkel betrachtet rechtswidrig, weil die Anwendungsvoraussetzungen des § 295 Abs. 1 BAO nicht gegeben waren, denn sie basierten lediglich auf einem Schein(feststellungs)bescheid. Wenn es § 295 Abs. 1 BAO aber bewirkt bzw. zulässt, dass Änderungen aufgrund eines Schein(feststellungs)bescheides durchgeführt werden, so ist § 295 Abs. 1 BAO verfassungskonform so auszulegen, dass in dem Zeitpunkt, in dem der Rechtsscheinbeseitigungsbescheid ergeht, § 295 Abs. 1 BAO wiederum anwendbar ist bzw. angewendet werden muss. Denn die reine Wortinterpretation des § 295 Abs. 1 BAO, wonach § 295 BAO Abs. 1 nur bei einer nachträglichen Abänderung, Aufhebung oder Erlassung eines Feststellungsbescheides anwendbar wäre, führt eindeutig zu nicht verfassungskonformen Rechtsschutzdefiziten.

Da die meines Erachtens notwendige amtsmäßige Wiederaufnahme bisher nicht erfolgt ist, bleiben mir nur die Verfahrenstitel des Wiederaufnahmeantrags und des Antrags auf Erlassung eines nach § 295 BAO abgeleiteten Bescheides. Gerade weil noch kein Feststellungsbescheid vorliegt, ist die Erlassung eines erklärungskonformen Einkommensteuerbescheides die einzige verfassungskonforme Auslegung der BAO."

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

Aus der Berufung und dem Akteninhalt ergibt sich folgender unstrittiger Sachverhalt:

Auf Basis eines Grundlagenbescheides für das Jahr 1989 vom 28.3.1991 wurde dem Bw. Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus einer atypisch stillen Beteiligung an der „XGmbHundMitges.“ zugerechnet. Der im Rahmen dieses Bescheides erfasste Betrag ergab sich aus der erklärungskonformen Verarbeitung der Erklärung der einheitlichen und gesonderten Einkünfte der Mitunternehmerschaft gem. § 188 BAO.

Aufgrund einer Betriebsprüfung (Bp) betreffend die Jahre 1989 - 1991 bei dieser Firma erließ das zuständige FA am 10.2.1997 einen geänderten Grundlagenbescheid für 1989, welcher mittels Berufung fristgerecht bekämpft wurde.

In der gegen die den Grundlagenbescheid betreffenden abweisende Berufungsentscheidung vom 28.10.2002 eingebrachten und mit Bescheid vom 27.2.2008 als unzulässig zurückgewiesenen VwGH - Beschwerde vom 12.12.2002, stellte der Bw. durch seinen ausgewiesenen Vertreter dar, dass der Feststellungsbescheid 1989 (Grundlagenbescheid) vom 10.2.1997 falsch adressiert gewesen sei.

Aufgrund des Zurückweisungsbescheides des VwGH vom 27.2.2008, ZI 2002/13/0225 betreffend die Beschwerde gegen die Berufungsentscheidung vom 28.10.2002, wies das für die Erlassung des Grundlagenbescheides zuständige Finanzamt die den Grundlagenbescheid

bekämpfende Berufung vom 17.4.1997 mit Bescheid vom 7.5.2008 als unzulässig zurück, weil dem bekämpften Schriftstück mangels gültigem Bescheidadressaten kein Bescheidcharakter zukomme.

Aus der oben zitierten Formulierung der VwGH - Beschwerde vom 12.12.2002 ist eindeutig erkennbar, dass das Finanzamt mit der Zurückweisung der Berufung gegen den Grundlagenbescheid vom 7.5.2008 lediglich einen Mangel bestätigte, der dem Bw. bzw. seinem Vertreter schon spätestens am 12.12.2002 bekannt und bewusst war.

Ad Wiederaufnahmeantrag gemäß § 303 BAO)

Ein Wiederaufnahmeantrag hinsichtlich Einkommensteuer 1989 wurde vom Bw. vor dem streitgegenständlichen Antrag vom 31.7.2008 nicht gestellt.

Eine Wiederaufnahme des Verfahrens auf Antrag hinsichtlich Einkommensteuer 1989 ist nur zulässig, wenn betreffend dieses Verfahrens nicht bereits Verjährung eingetreten ist.

Nach § 209 Abs. 3 BAO idgF verjährt das Recht auf Festsetzung einer Abgabe spätestens zehn Jahre nach Entstehung des Abgabenanspruches (§ 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 dem Steuerreformgesetz 2005, BGBl. I 2004/57 ab 1.1.2005 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 - ein.

Dem Vorbringen des Bw., dass nach Maßgabe des § 209a Abs. 2 BAO die Verjährung nicht eingetreten sei, ist entgegenzuhalten:

*§ 209 a Abs. 1 und 2 BAO lauten:*

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

*(2) Hängt eine Abgabefestsetzung unmittelbar oder mittelbar von der Erledigung einer Berufung oder eines in Abgabenvorschriften vorgesehenen Antrages (§ 85) ab, so **steht** der Abgabefestsetzung **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 Bestimmungen ergibt sich, dass diese 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 nur § 209a Abs. 2 BAO zur Anwendung, wenn dieser trotz eingetretener Verjährung rechtzeitig iSd § 304 eingebracht wurde. Der Umstand, dass allenfalls die Abgabefestsetzung noch auf Grund anderer noch nicht erledigter Anträge trotz Eintritt der Verjährung zulässig sein könnte, bedeutet noch nicht, dass die Abgabefestsetzung auf Grund des gegenständlichen Wiederaufnahmeantrages zulässig sein muss. Gegenstand des Berufungsverfahrens ist lediglich die Frage der Zulässigkeit der Wiederaufnahmeantrages vom 31.7.2008.

Die in einer Einzelerledigung 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, ist gem. § 6 Abs. 1 UFG für den Unabhängigen Finanzsenat nicht bindend und hat aus diesem Grunde die Beurteilung der gegenständlichen Rechtsfragen ausschließlich anhand der gesetzlichen Bestimmungen zu erfolgen.

Für die Bewilligung einer beantragten Wiederaufnahme sieht § 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, BAO<sup>3</sup>, § 304 Tz. 5 unter Hinweis auf Ellinger ua., BAO<sup>3</sup>, § 209 Anm. 20 und § 304 Anm. 2).

Für den gegenständlichen Wiederaufnahmeantrag vom 31.7.2008 ist ausschlaggebend, dass dieser nicht vor Eintritt der absoluten Verjährung, welche mit 31.12.1999 (jedenfalls aber mit 31.12.2004) eingetreten ist, eingebracht wurde. Aus diesem Grund ist die Wiederaufnahme des Verfahrens auf Grund des Antrages vom 31.7.2008 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 ua, BAO<sup>3</sup>, § 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 sog. absoluten Verjährungsfrist des § 209 Abs. 3 BAO gestellte Wiederaufnahmeanträge).

Im gegenständlichen Fall wurde nicht bestritten, dass die formelle Rechtskraft des Einkommensteuerbescheides für 1989 vom 10.2.1997 bereits im Jahr 1997 eingetreten ist. Daraus ergibt sich, dass der nunmehr am 31.7.2008 eingebrachte Wiederaufnahmeantrag nicht innerhalb der Fünfjahresfrist des § 304 lit. b BAO eingebracht wurde.

Damit ist dem Finanzamt zuzustimmen, wenn aus diesem Grund der gegenständliche Wiederaufnahmeantrag zurückgewiesen wurde.

Wäre der Wiederaufnahmeantrag iSd § 209a iVm § 304 BAO als rechtzeitig anzusehen, ist anhand der Kriterien des § 303 Abs. 1 BAO dies rechtmäßig zu prüfen.

Gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO - worauf sich der strittige Antrag in seiner Begründung ausdrücklich und ausschließlich 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 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.

Die oben zitierte Dreimonatsfrist beginnt mit Kenntnis des Wiederaufnahmegrundes und nicht erst mit dessen Beweisbarkeit zu laufen und ist nicht verlängerbar (Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 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 verspätet geltend gemachter Wiederaufnahmegrund ist zurückzuweisen (VwGH 22.2.1994, 91/14/0069).

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

Dazu hat das Höchstgericht in ständiger Rechtsprechung (vgl. VwGH 26.4.1994, 91/14/0129) ausgesprochen, dass Tatsachen im Sinn 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 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 Neuerungsstatbestandes 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 Sinn 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 nicht - wie vom Bw. ins Treffen geführt - die Entscheidung über die Zurückweisung der Berufung vom 7.5.2008 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 sowie die Gründe der Falschadressierung des Feststellungsbescheides vom 10.2.1997 wurden jedenfalls im Rahmen der VwGH - Beschwerde vom **12.12.2002**

vorgebracht. Diese Tatsache und die entsprechenden Beweismittel waren dem Bw. daher spätestens an diesem Tag bekannt und bewusst.

Der strittige Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 1989, datiert mit 31.7.2008, wurde damit mehr als fünf Jahre nach der nachweislichen Kenntniserlangung der dafür behaupteten Gründe gestellt, womit dieses Anbringen aus Sicht des Neuerungstatbestandes jedenfalls als verspätet zu beurteilen ist. Der Wiederaufnahmeantrag war daher vom Finanzamt zu Recht zurückzuweisen.

ad 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 10.2.1997 bis zur Einbringung dieses Antrages kein neuer Grundlagenbescheid rechtlich existent wurde.

Der Bw. vertritt jedoch den Standpunkt, dass die ZPO die Begriffe des Scheinurteils und der Scheinrechtskraft kenne; wie die durch den jeweiligen Rechtsschein bewirkten Rechtsfolgen beseitigt werden können. Nicht anders sei die hier vorliegende Situation zu beurteilen. Die Schein(feststellungs)bescheide mit Ausfertigungsdatum 10.2.1997 hätten Rechtswirkungen gezeigt: Sie waren die Rechtsgrundlage für den abgeleiteten Einkommensteuerbescheid 1989. Erst 2008 wäre dieser Rechtsschein beseitigt worden.

Da nach Ansicht des Bw. die notwendige amtsmäßige Wiederaufnahme bisher nicht erfolgt sei, stünden nur die Verfahrenstitel des Wiederaufnahmeantrags und des Antrages auf Erlassung eines nach § 295 BAO abgeleiteten Bescheides zur Verfügung. Gerade weil noch kein Feststellungsbescheid vorliegt, wäre die Erlassung eines erklärungsgemäßen Einkommensteuerbescheides die einzige verfassungskonforme Auslegung der BAO.

Dazu ist festzustellen, dass die Bestimmung des § 295 Abs. 1 BAO gewährleisten soll, 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](#); 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 2.12.2008 - 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 Einkommensterverfahren einzuwenden gewesen und hätte in weiterer Folge zur Aufhebung des entsprechenden, abgeleiteten Bescheides führen müssen (vgl. VwGH 24.11.1998, [93/14/0203](#)). Eine Berufung gegen den abgeleiteten Einkommensteuerbescheid wegen des Fehlens eines wirksam ergangenen Grundlagenbescheides wäre daher damals erfolgreich gewesen.

Eine nunmehrige Änderung des Einkommensteuerbescheides 1989 gemäß § 295 BAO ist daher auch deshalb unzulässig, weil zwischen der Erlassung des Einkommensteuerbescheides



am 23.4.1997 und dem zu beurteilenden Antrag auf Erlassung eines abgeleiteten Bescheides vom 2.12.2008 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 war daher der Antrag auf Erlassung eines abgeleiteten Bescheides (Einkommensteuerbescheides 1989) im streitgegenständlichen Fall als unzulässig zurückzuweisen.

Zu den im Vorlageantrag geäußerten Vorliegen betreffend Scheinrechtskraft lt. ZPO ist festzuhalten, dass sich der Unabhängige Finanzsenat nach Art. 18 Abs. 1 B-VG bei der Entscheidungsfindung an bestehenden Gesetzen zu orientieren und bei Vorliegen der darin normierten Voraussetzungen diese anzuwenden hat.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 31. Oktober 2011