



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw., vom 2. Oktober 2008 und vom 4. Mai 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes FA, vertreten durch Amtsvertreter, vom 22. September 2008 betreffend Zurückweisung eines Antrages auf Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 1989 und vom 9. April 2009 betreffend Abweisung eines Antrages auf Erlassung eines abgeleiteten Einkommensteuerbescheides für das Jahr 1989 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Schreiben vom 5. August 2008 beantragte der Berufungswerber die Wiederaufnahme des mit (gemäß § 295 BAO geänderten) Bescheid vom 10. Februar 1999 abgeschlossenen Verfahrens betreffend Einkommensteuer 1989.

Der Berufungswerber machte geltend, mit Bescheid des Finanzamtes vom 7. Mai 2008 (eingelangt am 14. Mai 2008) sei festgestellt worden, dass der dem genannten Einkommensteuerbescheid 1989 zugrunde liegende Feststellungsbescheid vom 10. Februar 1997 mangels gültigem Bescheidadressaten der Bescheidcharakter fehle. Die Qualifizierung des Grundlagenbescheides als Nichtbescheid stelle eine neu hervorgekommene Tatsache iSd § 303 Abs 1 lit b

BAO dar. Wenn selbst der bescheiderlassenden Behörde die Tatsache nicht bekannt gewesen sei, dass dem Grundlagenbescheid kein Bescheidcharakter zukomme, so könne diese Tatsache im Verhältnis zum Rechtsunterworfenen nur als „neu hervorgekommen“ gelten. Die Berufungswerberin treffe kein grobes Verschulden an der Nichtgeltendmachung dieses Umstandes. Diese Rechtsansicht werde in einer (beiliegenden) Erledigung des Bundesministeriums für Finanzen vom 28. Oktober 2005 geteilt. Die Wiederaufnahme des rechtskräftigen Verfahrens führe zu einem geänderten Einkommensteuerbescheid 1989.

Der ursprüngliche Grundlagenbescheid für das Jahr 1989, mit welchem ihre anteiligen Einkünfte aus Gewerbebetrieb festgestellt worden seien, datiere vom 24. Mai 1991. Im Gefolge einer Betriebsprüfung habe das Finanzamt am 10. Februar 1997 (eingegangen am 19. März 1997) einen Bescheid gemäß § 188 BAO an die XY erlassen, wobei hinsichtlich des Jahres 1989 eine vom Grundlagenbescheid vom „28.3.1991“ abweichende Feststellung getroffen worden sei.

Gegen diesen Bescheid vom 10. Februar 1997 sei fristgerecht Berufung erhoben und mit Berufungsentscheidung vom 28. Oktober 2002 diese Berufung als unbegründet abgewiesen worden. Gegen diese Erledigung der Finanzlandesdirektion sei am 12. Dezember 2002 Verwaltungsgerichtshofbeschwerde erhoben worden (2002/15/0225, *Anm*).

Mit Beschluss vom 27. Februar 2008 (eingelangt am 13 März 2008) habe der Verwaltungsgerichtshof die Beschwerde gegen diese Erledigung zurückgewiesen.

Mit Datum vom 7. Mai 2008 habe die Finanzverwaltung zur Steuernummer XXXX einen Zurückweisungsbescheid zur Berufung vom 17. April 1997 erlassen, weil es sich beim Grundlagenbescheid vom 10. Februar 1997 mangels gültigem Bescheidadressaten um einen Nichtbescheid gehandelt habe.

Auf Grund dieses Nichtbescheides sei ihr ursprünglicher Einkommensteuerbescheid 1989 gemäß § 295 BAO durch den antragsbetroffenen Einkommensteuerbescheid ersetzt worden, wobei aus der Nichtanerkennung der Ergebniszuweisung für das Jahr 1989 eine Einkommensteuernachzahlung resultiert habe. Die vorgenommene Abänderung des Einkommensteuerbescheides 1989 gemäß § 295 BAO sei auf Basis eines Nichtbescheides erfolgt und entspreche daher nicht den gesetzlichen Bestimmungen.

An einer Wiederaufnahme bestehe ein rechtliches Interesse, da eine Abänderung eines abgeleiteten Bescheides gemäß § 295 BAO nur zulässig sei, wenn der betreffende Bescheid von einem Grundlagenbescheid abzuleiten sei. Es sei nunmehr unbestritten, dass sowohl der Bescheid vom 10. Februar 1997 als auch die Berufungsentscheidung vom 28. Oktober 2002 ins Leere gegangen seien. Da der abgeleitete Einkommensteuerbescheid rechtswidrig erlassen worden sei und auch ein nachträglich rechtswirksam erlassener Grundlagenbescheid diesen Mangel nicht heilen könne, sei dem Wiederaufnahmeantrag stattzugeben. Da der Rechtszu-

stand herzustellen sei, der ohne Abänderung gemäß § 295 BAO vorgelegen sei, sei der Einkommensteuerbescheid in der ursprünglichen Fassung zu erlassen. Die Neuerlassung sei auch dann zwingend, wenn zu diesem Zeitpunkt bereits ein rechtswirksam erlassener Grundlagenbescheid vorliege, der im Ergebnis dem abgeänderten Einkommensteuerbescheid entspreche. Verfahrensrechtlich berechtige dieser neue Grundlagenbescheid nämlich nur zur Abänderung des aufgrund der Wiederaufnahme neu erlassenen Bescheides. Die beantragte Wiederaufnahme ermögliche, die rechtswidrige Abänderung gemäß § 295 BAO zu korrigieren. Zur Verjährung weise er allgemein darauf hin, dass abgeleitete Abgabenbescheide – im Gegensatz zu Feststellungsbescheiden – der Verjährung unterlägen und damit dem Rechtsunterworfenen grundsätzlich ein Rechtsverlust drohe. Die beantragte Wiederaufnahme ermögliche dem Steuerpflichtigen seine Ansprüche innerhalb der Verjährung geltend zu machen.

In der erwähnten Einzelerledigung des Bundesministeriums für Finanzen wird ua ausgeführt, gegen die zu Unrecht erfolgte Abänderung eines abgeleiteten Bescheides könne auch mit einem Wiederaufnahmeantrag vorgegangen werden, wenn die „Nichtexistenz“ des Grundlagenbescheides im Verfahren zur Änderung gemäß § 295 BAO der für die „abgeleitete“ Einkommensteuer zuständigen Abgabenbehörde nicht bekannt gewesen sei. Der Umstand, dass kein Grundlagenbescheid erlassen worden sei, sei im „abgeleiteten“ Verfahren eine neu hervorgekommene Tatsache.

Den Wiederaufnahmewerber treffe idR kein grobes Verschulden an der Nichtgeltendmachung dieses Umstandes im abgeschlossenen Verfahren, da er grundsätzlich darauf vertrauen dürfe, dass kein Finanzamt einen auf § 295 BAO gestützten Bescheid erlasse, obwohl die diesbezüglichen Voraussetzungen nicht vorlägen.

Die Wiederaufnahme habe auch zu erfolgen, wenn in der Zwischenzeit ein wirksamer Grundlagenbescheid ergangen sei; sie sei auch dann zu bewilligen, wenn die Bemessungsverjährung der Erlassung eines (dem zwischenzeitig erlassenen Grundlagenbescheid berücksichtigenden) neuerlichen Änderungsbescheides entgegenstehe.

Mit Bescheid vom 22. September 2008 wies das Finanzamt den Antrag auf Wiederaufnahme zurück, wobei es zur Begründung ausführt, der Wiederaufnahmeantrag sei nicht vor Ablauf von fünf Jahren nach Eintritt der Rechtskraft des Einkommensteuerbescheides eingebracht worden, da im Streitfall dieser von ihm nicht bekämpfte Bescheid am 10. Februar 1999 erlassen worden sei, der im Jahr 1999 rechtskräftig wurde. Der Wiederaufnahmeantrag sei daher verspätet.

Der Berufungswerber erhob gegen diesen Bescheid Berufung, wobei er zusammengefasst geltend machte, der streitgegenständliche Zurückweisungsbescheid führe als Begründung an, dass der Wiederaufnahmeantrag nicht rechtzeitig eingebracht worden sei, da hinsichtlich des

Einkommensteuerbescheides 1989 bereits Verjährung eingetreten sei. Dies sei unrichtig. Grund für die Nichtigkeit der Bescheide des Finanzamtes und der Finanzlandesdirektion seien Fehler in der Adressierung gewesen, insbesondere seien bereits verstorbene Personen angeführt worden. Jedoch seien bereits im ursprünglichen Feststellungsbescheid vom 24. Mai 1991 (näher genannte) Personen angeführt gewesen, welche zu diesem Zeitpunkt bereits verstorben gewesen seien. Es sei daher bereits der Bescheid vom 24. Mai 1991 als Nichtbescheid zu qualifizieren. Die Feststellungserklärung vom 27. September 1990 habe somit noch zu keiner bescheidmäßigen Veranlagung geführt. Es könne somit hinsichtlich des Jahres 1989 keine Verjährung eingetreten sein, weil gemäß § 209a Abs 2 BAO seine Einkommensteuerveranlagung mittelbar von der Erledigung der abgegebenen Feststellungserklärung abhängen.

Selbst wenn der Bescheid vom 24. Mai 1991 nicht als nichtig qualifiziert würde, könne hinsichtlich des Einkommensteuerbescheides 1989 keine Verjährung eintreten. Denn dann müsste die Abgabenbehörde aufgrund der Zurückweisungsbescheide gemäß § 295 BAO einen neuen abgeleiteten Bescheid erlassen, da sie den abgeleiteten Bescheid rechtswidrig aufgrund eines Nichtbescheides neu erlassen habe. Somit wären, als zwingendes Ergebnis des Rechtsmittelverfahrens gegen die nichtigen Bescheide, neue abgeleitete Bescheide zu erlassen. Sein Einkommensteuerbescheid sei damit indirekt von der Erledigung der Berufung abhängig gewesen, weshalb gemäß § 209a BAO keine Verjährung eingetreten sein könne. Jede andere Auslegung der §§ 295 bzw 209a BAO wäre denkunmöglich, denn es könne nicht sein, dass aufgrund von Fehlern, die die Finanzverwaltung zu vertreten habe (nämlich die Erlassung von Nichtbescheiden), auf die die Steuerpflichtigen im Rahmen des Berufungsverfahren sogar aufmerksam gemacht hätten und aufgrund des langen Rechtsmittelverfahrens, Verjährung zu Lasten des Steuerpflichtigen eintrete.

Aus diesem Grund beantrage er auch ausdrücklich, einen abgeleiteten Bescheid zu erlassen, der den Rechtszustand wiederherstelle, der vor Erlassung des rechtswidrig abgeleiteten (weil von einem nichtigen Bescheid abgeleitet) Bescheides bestanden habe.

Den in der Berufungsschrift gestellten Antrag auf Erlassung eines neuen abgeleiteten Bescheides gemäß § 295 BAO wies das FA mit Bescheid vom 9. April 2009 ab.

Nach Wiedergabe der Bestimmung des § 295 Abs. 1 BAO wird in der Begründung ausgeführt, Voraussetzung für die Erlassung eines neuen abgeleiteten Bescheides sei die Abänderung, Aufhebung oder Erlassung eines Feststellungsbescheides. Ein diesbezüglicher Sachverhalt sei im vorliegenden Fall jedoch nicht vorgelegen. Die Zurückweisung einer Berufung gegen einen Feststellungsbescheid wegen dessen Unwirksamkeit sei der Abänderung, Aufhebung oder Erlassung eines Feststellungsbescheides nicht gleichzuhalten und folglich seien die

tatbestandsmäßigen Voraussetzungen für die Erlassung eines neuen abgeleiteten Bescheides im streitgegenständlichen Verfahren nicht gegeben.

In der dagegen fristgerecht eingebrachten Berufung brachte der Bw. vor, der Antrag auf Erlassung neuer Bescheide gemäß § 295 BAO werde ausdrücklich aufrechterhalten, da im gegenständlichen Fall bis heute keine neuen rechtswirksamen Feststellungsbescheide ergangen seien. Der Auffassung der Finanzverwaltung, dass die tatbestandsmäßigen Voraussetzungen des § 295 BAO nicht gegeben seien, sei nicht zu folgen, da die nachträgliche bescheidmäßige Erledigung, die den Grundlagenbescheid, der zur nachträglichen Änderung des ursprünglichen Einkommensteuerbescheides 1989 geführt habe, zum Nichtbescheid erkläre, der Aufhebung des Grundlagenbescheides gleichzusetzen sei.

Es könne nicht sein, dass "gemäß VwGH 24.11.1980, 93/14/0203" der von einem Nichtbescheid abgeleitete Einkommensteuerbescheid zwar rechtswidrig ergangen sei, dieser aber dann nicht gemäß § 295 BAO wieder aufzuheben sei. Diese Auslegung widerspräche dem Zweck des § 295 BAO, da bei einer Berufung gegen den damals erlassenen, abgeleiteten Einkommensteuerbescheid mit einer Abweisung der Berufung gemäß § 252 BAO zu rechnen gewesen sei. Auch aus dem Blickwinkel des Rechtsschutzes sei in verfassungskonformer Interpretation § 295 BAO derart auszulegen, dass die Bestimmung auch im streitgegenständlichen Fall anzuwenden sei.

Festzuhalten sei, dass der Einkommensteuerbescheid 1989 aufgrund eines Nichtbescheides geändert worden sei, und dass dieser rechtswidrig gewesen sei, und diese Rechtswidrigkeit wie vom Bw. ausgeführt auch durch einen etwaigen zukünftigen, gleichlautenden, einheitlichen und gesonderten Feststellungsbescheid nicht saniert werden könne. Ferner seien die Ausführungen des VwGH Erkenntnisses vom 19.12.2007, 2006/13/0115, im streitgegenständlichen Fall nicht zutreffend, da noch immer kein rechtsgültiger Feststellungsbescheid für das Jahr 1989 vorliege. Auch sei in diesem Zusammenhang zu betonen, dass neben den Einkünften auch noch die Aspekte Verjährung und Aussetzungszinsen zu beachten seien, sodass eine bloße Gleichschaltung der abgeleiteten Bescheide mit den Grundlagenbescheiden im streitgegenständlichen Fall jedenfalls zu kurz greife. Es sei ganz einfach nicht akzeptabel, dass rechtswidrige Bescheide für einen Steuerpflichtigen negative materielle Auswirkungen hätten. Die Voraussetzungen des § 295 BAO seien daher als gegeben anzusehen.

Über die Berufungen wurde erwogen:

Folgender Sachverhalt wird der Entscheidung zugrunde gelegt:

Mit Grundlagenbescheid vom 24. Mai 1991 wurden dem Bw. Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus einer atypischen stillen Beteiligung an der RR zugerechnet. Der im Rahmen dieses Bescheides erfasste Betrag ergab sich aus der erklärungskonformen Verarbeitung der Erklärung der einheitlichen und gesonderten Einkünfte dieser Mitunternehmerschaft gemäß § 188 BAO.

Aufgrund einer Betriebsprüfung (BP) betreffend die Jahre 1989 bis 1991 bei der obgenannten Gesellschaft erließ das zuständige FA am 10. Februar 1997 einen geänderten Grundlagenbescheid für 1989, welcher mittels Berufung vom 17. April 1997 bekämpft wurde.

Von diesem Grundlagenbescheid abgeleitet erließ das für die Einkommensteuererhebung des Bw. zuständige FA am 10. Februar 1999 einen geänderten Einkommensteuerbescheid für 1989, welcher unstrittig noch im Jahr 1999 einen Monat nach Zustellung in formelle Rechtskraft erwuchs.

In der gegen die den Grundlagenbescheid betreffenden abweisenden Berufungsentscheidung vom 28. Oktober 2002 zur Zl. 2002/13/0225 eingebrachten und mit Entscheidung vom 27. Februar 2008 als unzulässig zurückgewiesenen VwGH-Beschwerde vom 12. Dezember 2002, stellt der Bw. durch seinen ausgewiesenen Vertreter dar, dass der Feststellungsbescheid 1989 (Grundlagenbescheid) vom 10. Februar 1997 falsch adressiert gewesen sei.

Wörtlich wird ausgeführt: "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."

Aufgrund des Zurückweisungsbeschlusses des VwGH vom 27. Februar 2008, 2002/13/0225, betreffend die Beschwerde gegen die Berufungsentscheidung vom 28. Oktober 2002, wies das für die Erlassung des Grundlagenbescheides zuständige FA 6/7/15 die den Grundlagenbescheid bekämpfende Berufung vom 17. April 1997 mit Bescheid vom 7. Mai 2008 als unzulässig zurück, weil dem bekämpften Schriftstück mangels eines gültigen Bescheidadressaten kein Bescheidcharakter zukomme.

Aus der oben zitierten Formulierung der VwGH-Beschwerde vom 12. Dezember 2002 ist eindeutig erkennbar, dass das FA mit der Zurückweisung der Berufung gegen den Grundlagenbescheid vom 7. Mai 2008 lediglich einen Mangel bestätigte, der dem Bw. bzw. seinem Vertreter schon spätestens am 12. Dezember 2002 bekannt und bewusst war.

Ein Wiederaufnahmeantrag hinsichtlich Einkommensteuer 1989 wurde vom Bw. vor dem streitgegenständlichen Antrag vom 5. August 2008 nicht gestellt.

Der festgestellte Sachverhalt ist folgendermaßen rechtlich zu würdigen:

1.) Betreffend Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 1989

Der Verwaltungsgerichtshof hat mit Datum vom 26. Februar 2013 bereits über einen Parallelfall zum gegenständlichen Streitfall entschieden (Zl. 2010/15/0064) und darin ausgeführt:

„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 Lis-

ten 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 eingebracht.

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

Bereits im Verwaltungsgerichtshofverfahren 2002/13/0225 wurde vom damaligen Vertreter ua auch des nunmehrigen Berufungswerbers vorgebracht, bei etwa fünfzig der in den Listen der Finanzlandesdirektion genannten Personen (die in der Berufung angeführte Verstorbenen entstammen diesem Personenkreis) sei es - vor allem dadurch, dass Beteiligte verstorben seien - zwischen Mai 1990 und Juni 2002 zu Rechtsnachfolgen gekommen, auf welche bei der Bezeichnung der Bescheidadressaten durch Verweisung auf diese Listen nicht Bedacht genommen worden sei. Weiter wurden in dieser Beschwerde auch Behauptungen über die mangelnde Bescheidqualität schon der erstinstanzlichen Erledigungen aufgestellt.

Die Kenntnis seines Vertreters im Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof im Jahr 2002 über jene Tatsachen (Todesfälle von Beteiligten), aus denen abzuleiten war, dass der dort angefochtenen Erledigung, aber auch der jener Erledigung zugrunde liegenden erstinstanzlichen Erledigungen über die Feststellung von Einkünften für das Jahr 1989 vom 10. Februar 1997 keine Bescheidqualität zukam, muss sich der Berufungswerber zurechnen lassen. Nur

auf die Kenntnis dieser Tatsachen kommt es für die Frage der Rechtzeitigkeit der Einbringung des Antrages auf Wiederaufnahme an

Der Wiederaufnahmeantrag erweist sich somit als verspätet, da der Wiederaufnahmeantrag damit (weit) außerhalb der Frist des § 303 Abs 2 BAO eingebracht wurde.

Die Berufung war daher gemäß § 289 Abs 2 BAO als unbegründet abzuweisen.

2.) Zum Antrag auf Erlassung eines abgeleiteten Einkommensteuerbescheides gemäß § 295 BAO bzw. zur Berufung gegen den diesen Antrag abweisenden Bescheid wird ebenfalls auf die höchstgerichtliche Entscheidung zur Zahl VwGH 2010/15/0064 hingewiesen.

Darin vertritt der Verwaltungsgerichtshof die folgende Rechtsauffassung:

"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 (erstmalig) 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. hierzu 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 belangten 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."

Im Hinblick auf diese wohl eindeutige höchstgerichtliche Rechtsprechung in dem dem Berufungsfall völlig gleichgelagerten Fall war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 3. Juni 2013