



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vom 8. Jänner 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 4/5/10, vertreten durch Dr. Bernadette Raffer, vom 5. Dezember 2008 betreffend Abweisung eines Antrages auf Bescheidabänderung gemäß § 295 BAO betreffend Einkommensteuer 1989 entschieden:

### Entscheidungsgründe

Mit beim Finanzamt am 30.7.2008 eingelangtem Antrag beantragte der Berufungswerber (Bw.) zunächst formularmäßig die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO hinsichtlich des gemäß § 295 BAO abgeänderten Einkommensteuerbescheides für das Jahr 1989 vom „Juli 1997“ und führte hierzu aus:

*„Wiederaufnahmegrund*

*Mit Bescheiden vom 7. Mai 2008 – eingelangt am 14.05.2008 – wurde festgestellt, 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 bescheiderlassenden Behörde die Tatsache nicht bekannt war, dass der Grundlagenbescheid nicht über Bescheidcharakter*

verfügte, so kann diese Tatsache im Verhältnis zum Rechtsunterworfenen nur als "neu hervorgekommen" gelten. Den Wiederaufnahmewerber trifft kein grobes Verschulden an der Nichtgeltendmachung dieses Umstandes.

Die oben beschriebene Rechtsansicht wird durch die Erledigung des Bundesministeriums für Finanzen vom 28. Oktober 2005 geteilt. Siehe beiliegende Kopie der Erledigung.

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

### *Begründung*

#### *I. Sachverhalt*

##### *Grundlagenbescheid*

*Mit Grundlagenbescheid für das Jahr 1989, datiert mit 28.03.1991, wurden meine anteiligen Einkünfte aus Gewerbebetrieb einheitlich festgestellt und mir zugewiesen.*

*Im Jahr 1993 (12.10.1993) begann eine den Zeitraum 1989 – 1991 betreffende Betriebsprüfung (BP) die bis 18.06.1996 – Bericht über die Betriebsprüfung gem. § 150 BAO datiert mit 20.09.1996 – andauerte. Das Finanzamt erließ am 10.02.1997 – eingelangt am 19.03.1997 – einen Bescheid gem. § 188 BAO an die A AG RNF der B Unternehmensbeteiligungen GmbH und Mitgesellschafter", wobei hinsichtlich des Jahres 1989 eine abweichende Feststellung gegenüber dem Grundlagenbescheid vom 28.03.1991 getroffen wurde.*

*Gegen den Bescheid vom 10.02.1997 wurde zeitgerecht Berufung erhoben. Mit Berufungsentscheidung vom 28.10.2002 wurde der Grundlagenbescheid vom 10.02.1997 bestätigt und die Berufung als unbegründet abgewiesen. Gegen die Erledigung der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 28.10.2002 wurde am 12.12.2002 eine Beschwerde beim Verwaltungsgerichtshof eingebbracht. Mit Beschluss des Verwaltungsgerichtshofes vom 27.02.2008 – eingelangt am 13.03.2008 – wurde die Beschwerde gegen die Erledigung der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 28.10.2002 zurückgewiesen. Mit Bescheiddatum vom 07.05.2008 hat die Finanzverwaltung zur Steuernummer xxx/xxx einen Zurückweisungsbescheid zur Berufung vom 17.04.1997 erlassen.*

*Der nunmehr vorliegende Zurückweisungsbescheid des Finanzamtes erklärt den Grundlagenbescheid 1989 vom 10.02.1997 – mangels gültigem Bescheidadressaten – zu einem Nichtbescheid und weist die Berufung als unzulässig zurück.*

*Abgeleiteter Bescheid/ Einkommensteuerbescheid 1989*

*Aufgrund vorhin erwähnter Nichtbescheide – erlassen durch das Finanzamt für den 6/7/15 Bezirk – wurde mein ursprünglicher Einkommensteuerbescheid 1989 gem. § 295 BAO durch den vorliegenden Einkommensteuerbescheid 1989 vom 10.02.1997 ersetzt.*

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

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

## *II. Rechtliche Beurteilung*

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

*Die Abänderung eines abgeleiteten Bescheides gem. § 295 BAO ist nur dann zulässig, wenn der betreffende Bescheid von einem Grundlagenbescheid abzuleiten ist. Unbestritten ist nunmehr, dass der von der Abgabenbehörde ausgefertigte Bescheid vom 10.02.1997 als auch der Bescheid vom 28.10.2002 für das Streitjahr 1989 ins Leere gegangen ist. Damit hat jedoch der Abänderung ein tauglicher Feststellungsbescheid gefehlt. Da der abgeleitete Einkommensteuerbescheid vom TAG MONAT JAHR (entspricht Datumsangabe auf Seite 1) rechtswidrig erlassen wurde und auch ein nachträglich rechtswirksam erlassener Grundlagenbescheid diesen Mangel nicht heilt (siehe VwGH 93/14/0203), ist dem Wiederaufnahmeantrag stattzugeben. Da der Rechtszustand herzustellen ist, der ohne Abänderung gemäß § 295 BAO vorgelegen ist, ist der Einkommensteuerbescheid in der Fassung des ursprünglichen Einkommensteuerbescheides vom TAG MONAT JAHR (Datum des ursprünglichen Bescheides 1989) zu erlassen.*

*Diese Neuerlassung ist auch dann zwingend, wenn zu diesem Zeitpunkt bereits ein rechtswirksam erlassener Grundlagenbescheid vorliegt, der im Ergebnis dem abgeänderten Einkommensteuerbescheid vom TAG MONAT JAHR (entspricht Datumsangabe auf Seite 1)*

entspricht. Verfahrensrechtlich berechtigt dieser neue Grundlagenbescheid nämlich nur zur Abänderung des aufgrund der Wiederaufnahme neu erlassenen Bescheides.

Die beantragte Wiederaufnahme ermöglicht diese rechtswidrige Abänderung gem. § 295 BAO zu korrigieren.

### *Verjährung*

*Allgemein weise ich darauf hin, dass abgeleitete Abgabenbescheide – im Gegensatz zu Feststellungsbescheiden – der Verjährung unterliegen und damit dem Rechtsunterworfenen grundsätzlich ein Rechtsverlust droht (siehe "Ritz Kommentar zur Bundesabgabenordnung 3. Auflage", Seite 608 RdZ bzw. BMF SWK 2004, S 878)*

*Die beantragte Wiederaufnahme ermöglicht dem Steuerpflichtigen seine Ansprüche innerhalb der Verjährung geltend zu machen.*

### *III. Anträge*

*Im Sinne der obigen Ausführungen beantrage ich die Wiederaufnahme des Verfahrens.*

Beigeschlossen war die Ablichtung einer an einer Wirtschaftstreuhandgesellschaft gerichteten Erledigung des Bundesministeriums für Finanzen vom 28.10.2005 mit folgendem Inhalt:

*„Bezugsgemäß teilt das Bundesministerium für Finanzen folgende Rechtsansichten mit:*

*Eine Maßnahme nach § 295 Abs. 1 BAO setzt die nachträgliche Erlassung eines Feststellungsbescheides (Grundlagenbescheides) voraus. Ergeht ein solcher nicht (z.B. "Nichtbescheid" als Folge fehlender Adressierung, unterlassene Zustellung), so ist ein dennoch erlassener Änderungsbescheid (§ 295 Abs. 1 BAO) rechtswidrig. Dies kann nicht nur mit Berufung oder mit Antrag auf Aufhebung (§ 299 Abs. 1 BAO) geltend gemacht werden. In Betracht kommt auch ein Antrag auf Wiederaufnahme des "abgeleiteten" Abgabenverfahrens, wenn die "Nichtexistenz" des Grundlagenbescheides im Verfahren zur Änderung gemäß § 295 Abs. 1 BAO der für die "abgeleitete" Einkommensteuer (bzw. Körperschaftsteuer) zuständigen Abgabenbehörde nicht bekannt war. Diesfalls ist der Umstand, dass kein Grundlagenbescheid erlassen wurde, im "abgeleiteten" Abgabenverfahren eine neu hervorgekommene Tatsache iSd § 303 BAO.*

*Den Wiederaufnahmewerber trifft idR kein grobes Verschulden an der Nichtgeltendmachung dieses Umstandes im abgeschlossenen Verfahren, weil er grundsätzlich darauf vertrauen darf,*

*dass kein Finanzamt einen auf § 295 Abs. 1 BAO gestützten Bescheid erlässt, obwohl die diesbezüglichen Voraussetzungen nicht vorliegen.*

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

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

Mit Bescheid vom 11.8.2008 wies das Finanzamt den Antrag vom 30.8.2008 auf Wiederaufnahme des Verfahrens „gem. § 303 BAO betreffend Einkommensteuer 1989“ zurück und begründete diese Entscheidung wie folgt:

„ Die Zurückweisung erfolgte, weil die Eingabe nicht fristgerecht eingebracht wurde. Die Frist des § 304 lit b BAO ist schon lange abgelaufen.

Gem. § 304 BAO ist nach Eintritt der Verjährung eine Wiederaufnahme des Verfahrens ausgeschlossen, sofern sie nicht innerhalb dieses Zeitraumes, bis zu dessen Ablauf die Wiederaufnahme von Amts wegen unter der Annahme der Verjährungsfrist (§§ 207 bis 209 Abs 2 ) von 7 Jahren zulässig wäre oder vor dem Ablauf einer Frist von 5 Jahren nach Eintritt der Rechtskraft der das Verfahren abschließenden Bescheides eingebrachter Antrag gem. § 303 Abs 1 BAO zugrunde liegt“

Mit Schreiben vom 3.9.2008 erhob der Bw. zum einen Berufung gegen den Zurückweisungsbescheid vom 11.8.2008 und beantragte zum anderen, einen gemäß § 295 BAO abgeleiteten Bescheid zu erlassen. Im einzelnen legte der Bw. seine Auffassung wie folgt dar:

*„Mit Bescheid vom 11.8. 2008 hat das Finanzamt meinen Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend das Jahr 1989 mit der Begründung zurückgewiesen, dass der Antrag auf Wiederaufnahme nicht rechtzeitig eingebracht wurde, da hinsichtlich des Einkommensteuerbescheides 1989 bereits Verjährung eingetreten ist. Dies ist jedoch - wie sich aus folgenden Ausführungen ergeben wird - unrichtig:*

*Ich habe mich im Jahr 1989 an der AG (Rechtsnachfolger der B Unternehmensbeteiligung und Leasing GmbH u. ehemalige atypisch stille Gesellschafter) beteiligt. Hinsichtlich der Einkünfte*

1989 wurde am 04.09.1990 eine einheitliche und gesonderte Feststellungserklärung abgegeben.

Mit Bescheid vom 28.03.1991 wurde die Mitunternehmerschaft erklärungsgemäß veranlagt. Im Jahr 1997 wurde das Verfahren hinsichtlich der Einkünfte 1989 wieder aufgenommen und es wurde am 10.02.1997 ein neuer einheitlicher und gesonderter Feststellungsbescheid erlassen. Gegen diesen wurde das Rechtsmittel der Berufung erhoben, welches mit Bescheid vom 28.10.2002 von der Finanzlandesdirektion Wien, Niederösterreich und Burgenland abgewiesen wurde. Gegen diese Berufungsentscheidung wurde eine Verwaltungsgerichtshof-Beschwerde erhoben und mit Entscheidung vom 27.02.2008 die Beschwerde zurückgewiesen, da es sich bei der Erledigung der Finanzlandesdirektion Wien, Niederösterreich und Burgenland um einen nichtigen Bescheid gehandelt hat. In weiterer Folge wurde auch die Berufung gegen den einheitlich und gesonderten Feststellungsbescheid 1989 vom 17.04.1997 mit Bescheid vom 07.05.2008 zurückgewiesen, da auch dieser Bescheid nichtig war.

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 28.03.1991 bereits verstorbene Personen angeführt sind, so zum Beispiel...

Somit ist aufgrund der Judikatur des VwGH auch der Bescheid vom 28.03.1991 als Nichtbescheid zu qualifizieren. Als Ergebnis der o.a. Auflistung ist ersichtlich, dass mit Erklärung vom 04.09.1990 für meine Beteiligung eine 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 § 209a BAO Anmerkung 11; Ritz Bundesabgabenordnung § 209a Rdz 7)

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

1991	einheitlich und gesonderte Feststellungserklärung für das Jahr 1989 vorn 28.03.1991
1997	Wiederaufnahme des Verfahrens 1989 und neuer einheitlich und gesonderter Feststellungsbescheid vom 10.02.1997

	<i>Berufung gegen diese Bescheide vom 17.04.1997</i>
	<i>Einkommenssteuerbescheid vom „7/1997“</i>
2002	<i>Berufungsentscheidung vom 28.10.2002 der Finanzlandesdirektion Wien, Niederösterreich und Burgenland</i>
	<i>Fristgerechte Einreichung einer VwGH Beschwerde am 12.12.2002</i>
2008	<i>Mit 27.02.2008 Zurückweisung der VwGH-Beschwerde, da die Erledigung der Finanzlandesdirektion als nichtiger Bescheid zu qualifizieren ist</i>
	<i>Mit 07.05.2008 Zurückweisung der Berufung vom 17.04.1997, da auch der Bescheid des Finanzamtes als nichtiger Bescheid zu qualifizieren ist</i>
	<i>Mit 28.7..2008 Wiederaufnahmeantrag</i>

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

*Im Übrigen ist zu erwähnen, dass selbst, wenn man den Bescheid vom 28.03.1991 nicht als nichtigen Bescheid qualifizieren würde hinsichtlich des Einkommensteuerbescheides 1989 keine Verjährung eingetreten sein kann. Denn dann müsste die Behörde aufgrund der Zurückweisungsbescheide gem. § 295 BAO einen neuen abgeleiteten Bescheid erlassen, da sie ja den abgeleiteten Bescheid rechtswidrig aufgrund eines Nichtbescheides neu erlassen hat. Als zwingendes Ergebnis des Rechtsmittelverfahrens gegen die nichtigen Bescheide, wären somit neue abgeleitete Bescheide zu erlassen. Auch aus diesem Grund kann gem. § 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 befrage 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 Bescheid vom 5.12.2008 wies das Finanzamt Wien 4/5/10 den Antrag des Bw. vom 26.8.2008, eingebracht am 2.9.2008 „auf Erlassung eines abgeleiteten Bescheides 1989“ ab. Dies begründete das Finanzamt wie folgt:

*“Gem. § 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."*

Auch gegen diesen Bescheid wurde vom Bw. mit Schreiben vom 8.1.2009 Berufung wie folgt erhoben:

*"Der Antrag auf Erlassung neuer Bescheide gem. § 295 BAO wird ausdrücklich aufrechterhalten, da in gegenständlichem Fall bis heute keine neuen rechtwirksamen Feststellungsbescheide ergangen sind.*

*Die Behörde begründet ihre Entscheidung damit, dass die Tatbestandsmerkmale des § 295 BAO nicht gegeben sind. M.E. ist jedoch auch eindeutig im gegenständlichen Fall gem. § 295 BAO vorzugehen, denn auch die nachträgliche bescheidmäßige Erledigung, dass der Grundlagenbescheid, der zur Abänderung meines Einkommensteuerbescheides geführt hat, in Wahrheit 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 ich damals gegen den abgeleiteten Einkommensteuerbescheid berufen, wäre meine Berufung gem. § 252 BAO abgewiesen worden. Auch aus dem Blickwinkel des Rechtsschutzes kann in verfassungskonformer Interpretation § 295 nur derart ausgelegt werden, dass er auch im gegenständlichen Fall anzuwenden ist.*

*Fakt ist, dass mein Einkommensteuerbescheid 1989 aufgrund eines Nichtbescheides geändert wurde, und dass dies rechtswidrig war, und diese Rechtswidrigkeit wie oben ausgeführt auch durch einen etwaigen zukünftigen gleichlautenden einheitlichen und gesonderten Feststellungsbescheid nicht saniert werden kann (VwGH 24.11.1980, 93/14/0203).*

*Ich möchte noch festhalten, dass das zu diesem Thema ergangene VwGH-Erkenntnis 2006/13/0115 vom 19.12.2007 in meinem Fall nicht anwendbar ist, da noch immer kein rechtsgültiger Feststellungsbescheid für das Jahr 1989 vorliegt. Auch ist es in diesem Zusammenhang wichtig zu betonen, dass neben den Einkünften auch noch die Aspekte*

*Verjährung und Aussetzungszinsen zu beachten sind, sodass eine bloße Gleichschaltung der abgeleiteten Bescheide mit den Grundlagenbescheiden in meinem Fall jedenfalls zu kurz greift. Es ist ganz einfach nicht akzeptabel, dass rechtswidrige Bescheide für einen Steuerpflichtigen negative materielle Auswirkungen haben.*

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

Mit Bericht vom 2.4.2009 legte das Finanzamt diese Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor.

Aus den vorgelegten Ausdrucken aus dem Abgabeninformationssystem ergibt sich, dass mit Datum 23.6.1997 ein Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1989 mit einer Gutschrift von ATS -6.080,39 erging.

Dass vor dem 23.6.1997 ein Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1989 ergangen ist und ein derartiger Einkommensteuerbescheid durch einen Einkommensteuerbescheid gemäß § 295 BAO ersetzt worden sein soll, lässt sich den elektronischen Akten des Finanzamtes nicht entnehmen.

Über die Berufung gegen den Bescheid vom 5.12.2008 wurde erwogen:

Für das Jahr 1989 ist lediglich ein einziger Einkommensteuerbescheid, und zwar mit Datum 23.6.1997, ergangen.

Nach der Behauptung des Bw. (nähere Unterlagen sind den Akten des Finanzamtes nicht mehr zu entnehmen) wurden dem Bw. mit dem Einkommensteuerbescheid 1989 (nach den Akten: vom 23.6.1997) Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus einer näher bezeichneten Beteiligung nicht zugerechnet.

Die Einkünfte der Mitunternehmerschaft wurden zunächst mit Bescheid vom 28.3.1991 einheitlich und gesondert festgestellt.

Aufgrund einer Betriebsprüfung (Bp) betreffend die Jahre 1989 - 1991 bei der A-AG als Rechtsnachfolger der B GmbH und atypisch stille Gesellschafter erließ das zuständige Finanzamt am 10.2.1997 einen geänderten Grundlagenbescheid für 1989, welcher mittels Berufung vom 17.4.1997 bekämpft wurde.

Das für die Einkommensteuererhebung des Bw. zuständige Finanzamt erließ am 23.6.1997 einen Einkommensteuerbescheid für 1989, und welcher unstrittig noch im Jahr 1997 ein Monat nach Zustellung in formelle Rechtskraft erwuchs.

In der gegen die den Grundlagenbescheid betreffenden abweisende Berufungsentscheidung vom 28.10.2002 eingebrochenen und mit Bescheid vom 27.2.2008 als unzulässig zurückgewiesenen VwGH-Beschwerde vom 12.12.2002, stellt der Bw. (Beschwerdeführer Nr. 806) 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, betreffend die Beschwerde gegen die Berufungsentscheidung vom 28.10.2002, wies das für die Erlassung des Grundlagenbescheides zuständige Finanzamt Wien 6/7/15 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.

Mit Berufungsentscheidung vom 14.4.2009, RV/1183-W/09, wies der Unabhängige Finanzsenat die Berufung des Bw. gegen den Zurückweisungsbescheid vom 11.8.2008 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 1989 als unbegründet ab.

Zum Antrag auf Erlassung eines gemäß § 295 BAO abgeleiteten neuen Einkommensteuerbescheides für das Jahr 1989:

Hinsichtlich des Antrages auf Erlassung eines abgeleiteten Bescheides gemäß § 295 BAO ist festzuhalten, dass seit Ergehen des Einkommensteuerbescheides für das Jahr 1989 23.6.1997, bis zur Einbringung dieses Antrages kein neuer Grundlagenbescheid, der Auswirkungen auf die Bescheidgrundlagen des Einkommensteuerbescheides für das Jahr 1989 haben könnte, rechtlich existent wurde.

Der Bw. vertritt jedoch den Standpunkt, dass aufgrund des Wegfalls des abgeänderten Feststellungsbescheides vom 10.2.1998 der auf dessen Grundlage erlassene Einkommensteuerbescheid 1989 vom 23.6.1997 nicht mehr von diesem abzuleiten und daher gemäß § 295 BAO - im Sinne einer Rückgängigmachung der seinerzeitigen Anpassung - nun in Anpassung an den ursprünglichen Grundlagenbescheid vom 28.3.1991 abzuändern sei.

Mit dieser Ansicht missversteht der Bw. die grundsätzliche Aufgabe, die § 295 Abs. 1 BAO zukommt:

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; 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 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 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 bislang ein rechtsgültiger Grundlagenbescheid für das Jahr 1989 vom hierfür zuständigen Finanzamt nicht erlassen wurde.

Die oben angesprochene grundsätzliche Verpflichtung des Finanzamtes Wien 4/5/10 zur Änderung des Einkommensteuerbescheides des Bw. setzt jedoch die rechtliche Existenz eines Grundlagenbescheides (und den noch nicht erfolgten Eintritt der Verjährung) voraus. Wurde ein solcher Grundlagenbescheid nicht erlassen, ist eine Änderung gemäß § 295 BAO unzulässig (vgl. VwGH 24.11.1998, 93/14/0203).

Obwohl es unbestritten ist, dass der Bescheiderlassung im Jahr 1998 ein Nichtbescheid zugrunde gelegt wurde, 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 des Bw. - damals erfolgreich gewesen.

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 (vgl. etwa UFS 14.8.2009, RV/1445-W/09).

Die denkbare Ausnahme, dass ein Antrag auf eine amtswegige Maßnahme gestellt würde und die Behörde tatsächlich die Maßnahme von Amts wegen vornähme, sodass der Antrag in der amtswegigen Maßnahme auch seine Erledigung fände (vgl. Stoll, BAO, 2999f), liegt hier nicht vor, denn das Finanzamt hat eben nicht den vom (neuen) Einkommensteuerbescheid 1989 erlassen (vgl. UFS 21.7.2009, RV/1863-W/09).

Mangels Vorliegen eines seit dem 12.2.1998 erlassenen (neuen) Grundlagenbescheides verstieße die Erlassung eines neuen Einkommensteuerbescheides gegen das Verbot, zweimal in derselben Sache zu entscheiden („ne bis in idem“; vgl. UFS 25.5.2009, RV/1760-W/09).

Wenngleich der Bw. durch die Abweisung seines Anbringens mit dem bekämpften Bescheid anstelle einer Zurückweisung seines Anbringens in seinem Rechtschutzinteresse nicht

beschwert wird (vgl. UFS 18.5.2009, RV/0817-W/09), war doch der Bescheidspruch richtig zu stellen (vgl. UFS 14.8.2009, RV/1445-W/09).

Wien, am 1. September 2009