



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw., vertreten durch Stb., vom 19. August 2008 bzw. 27. April 2009 gegen die Bescheide des FA, vom 4. August 2008 bzw. 24. März 2009 betreffend Zurückweisung eines Antrages auf Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Einkommensteuer für das Jahr 1989 sowie betreffend Abweisung eines Antrages auf Erlassung eines abgeleiteten Bescheides gemäß § 295 BAO, entschieden:

Die Berufung gegen den Zurückweisungsbescheid vom 4. August 2008 wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Der Bescheid vom 24. März 2009, mit welchem der Antrag auf Erlassung eines abgeleiteten Einkommensteuerbescheides gemäß § 295 BAO für 1989 abgewiesen wurde, wird abgeändert:

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

Entscheidungsgründe

Mit Schreiben vom 30. Juli 2008, im Finanzamt (FA) eingelangt am 31. Juli 2008, beantragte Herr H. W. (Berufungswerber, Bw.) die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO betreffend den gemäß § 295 BAO abgeänderten Einkommensteuerbescheid vom 30. April 1997.

Begründend führt er aus, dass mit Bescheid vom 7. Mai 2008 festgestellt worden sei, dass der dem Einkommensteuerbescheid 1989 zugrunde liegende Bescheid über die einheitliche und gesonderte Feststellung gemäß § 188 BAO vom 10. Februar 1997 mangels eines gültigen Bescheidadressaten ein Nichtbescheid sei, welcher keine Rechtswirkung entfalte.

Die Qualifizierung des Grundlagenbescheides als Nichtbescheid stelle eine, als tauglichen Wiederaufnahmegrund hinsichtlich des Einkommensteuerbescheides 1989 anzusehende, neu hervorgekommene Tatsache iSd § 303 Abs. 1 lit. b BAO dar. Die Unkenntnis der bescheid-erlassenden Behörde betreffend den fehlenden Bescheidcharakter könne diesen Umstand im Verhältnis zum Rechtsunterworfenen nur zu einer "neu hervorgekommenen" Tatsache machen, wobei den Bw. an der Nichtgeltendmachung kein grobes Verschulden treffe. Diese Rechtsansicht des Bw. werde durch das Bundesministerium für Finanzen (BMF) in einem Schreiben vom 28. Oktober 2005 geteilt.

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

Mit Grundlagenbescheid für das Jahr 1989, datiert mit 24. Mai 1991 seien seine anteiligen Einkünfte aus Gewerbebetrieb festgestellt und dem Bw. zugewiesen worden.

Im Jahr 1993 habe eine die Jahre 1989 bis 1991 umfassende Betriebsprüfung begonnen, die bis 18. Juni 1996 fortgedauert habe - der Bericht über die Betriebsprüfung gemäß § 150 BAO sei datiert mit 20. September 1996. Das zuständige Finanzamt habe am 10. Februar 1997 einen Bescheid gemäß § 188 BAO an die "KAG-RNFdM Leasing u. Beteiligungs GmbH und Mitgesellschafter" erlassen, wobei hinsichtlich des Jahres 1989 eine abweichende Feststellung gegenüber dem Grundlagenbescheid getroffen worden sei.

Gegen den Bescheid vom 10. Februar 1997 sei fristgerecht Berufung erhoben worden. Mit Berufungsvorentscheidung vom 28. Oktober 2002 sei der Grundlagenbescheid vom 10. Februar 1997 bestätigt und die Berufung als unbegründet abgewiesen worden. Gegen die Erledigung der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 28. Oktober 2002 sei am 12. Dezember 2002 Beschwerde beim Verwaltungsgerichtshof eingebracht worden. Mit Beschluss vom 27. Februar 2008 sei die Beschwerde gegen die Erledigung der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 28. Oktober 2002

zurückgewiesen worden. Mit Bescheiddatum vom 7. Mai 2008 habe die Finanzverwaltung zur Steuernummer xxx einen Zurückweisungsbescheid zur Berufung vom 17. April 1997 erlassen.

Der nunmehr vorliegende Zurückweisungsbescheid des Finanzamtes 6/7/15 erkläre den Grundlagenbescheid 1989 vom 10. Februar 1997 - mangels eines gültigen Bescheidadressaten - zu einem Nichtbescheid und weise die Berufung als unzulässig zurück.

Aufgrund der oben erwähnten Nichtbescheide - erlassen durch das Finanzamt für den 6., 7. und 15. Bezirk in Wien - sei der ursprüngliche Einkommensteuerbescheid 1989 gemäß § 295 BAO durch den vorliegenden Einkommensteuerbescheid 1989 vom 30. April 1997 ersetzt worden. Aus der Nichtanerkennung der Ergebniszurückweisung für das Jahr 1989 der atypischen stillen Beteiligung auf Ebene des abgeleiteten Bescheides resultierte eine Einkommensteuernachzahlung. Da die vorgenommene Abänderung des Einkommensteuerbescheides 1989 gemäß § 295 BAO auf Basis eines Nichtbescheides erfolgt sei, entspreche sie damit nicht den gesetzlichen Bestimmungen.

Die Abänderung des abgeleiteten Bescheides gemäß § 295 BAO sei nur dann zulässig, wenn der betreffende Bescheid von einem Grundlagenbescheid abzuleiten sei. Unstrittig sei nunmehr, dass sowohl der von der Abgabenbehörde ausgefertigte Bescheid vom 10. Februar 1997 als auch der Bescheid vom 28. Oktober 2002 für das Streitjahr 1989 ins Leere gegangen seien. Damit fehle jedoch der Abänderung ein tauglicher Feststellungsbescheid. Da der abgeleitete Einkommensteuerbescheid vom 30. April 1997 somit rechtswidrig erlassen worden sei und auch ein nachträglich erlassener Grundlagenbescheid diesen Mangel nicht heile, sei dem Wiederaufnahmeantrag stattzugeben.

Herzustellen sei in weiterer Folge der Rechtszustand, der ohne Abänderung gemäß § 295 BAO vorgelegen sei, weshalb der Einkommensteuerbescheid 1989 in seiner ursprünglichen Fassung zu erlassen sei.

Hinsichtlich der Verjährung wird vorgebracht, dass abgeleitete Bescheide - im Gegensatz zu Feststellungsbescheiden - der Verjährung unterliegen und damit dem Rechtsunterworfenen grundsätzlich ein Rechtsverlust drohe. Die beantragte Wiederaufnahme ermögliche dem Abgabepflichtigen seine Ansprüche innerhalb der Verjährung geltend zu machen.

Das FA wies den Wiederaufnahmeantrag gemäß § 303 BAO mit Bescheid vom 4. August 2008 zurück und führte nach Wiedergabe der Bestimmungen der §§ 304 Abs. 1 lit b und 209 Abs. 3 BAO begründend aus, dass die Eingabe nicht fristgerecht eingebracht worden sei.

Da hinsichtlich der Einkommensteuer 1989 bereits Verjährung eingetreten sei und der Wiederaufnahmsantrag nicht innerhalb von fünf Jahren nach Rechtskraft des Einkommen-

steuerbescheides vom 30. April 1997 (der im Jahr 1997 rechtskräftig geworden sei) eingebracht worden sei, sei dieser als nicht fristgerecht zurückzuweisen gewesen.

In der Berufung vom 19. August 2008 (eingelangt am 20. August 2008) bestritt der Berufungswerber den Eintritt der Verjährung hinsichtlich Einkommensteuer für 1989 mit folgender Begründung:

Am 27. September 1990 sei eine einheitliche und gesonderte Feststellungserklärung der KAG-RNFdM Leasing u. Beteiligungs GmbH und ehemalige atypisch stille Gesellschafter abgegeben worden, über die am 24. Mai 1991 erklärungsgemäß abgesprochen worden sei.

Nach Durchführung einer Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO sei dieser Bescheid durch den - oben erwähnten - Feststellungsbescheid vom 10. Februar 1997 ersetzt worden, zu dem nun mit Bescheid vom 7. Mai 2008 (Anm. des Finanzamtes Wien 6/7/15) festgestellt worden sei, dass er nichtig gewesen sei. Grund für die nichtigen Bescheide seien Fehler in der Adressierung gewesen. Insbesondere seien in dem einheitlichen und gesonderten Feststellungsbescheid bereits verstorbene Personen angeführt worden.

Diesbezüglich sei zu beachten, dass auch im Erstbescheid vom 24. Mai 1991 bereits verstorbene Personen angeführt worden seien. Somit sei auch dieser Bescheid als Nichtbescheid zu qualifizieren, womit über die Erklärung zur einheitlichen und gesonderten Feststellung der Einkünfte bislang nicht bescheidmäßig abgesprochen worden sei. Es sei daher die am 27. September 1990 abgegebene Erklärung zur einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung der Einkünfte noch immer unerledigt und daher sei wegen mittelbarer Abhängigkeit der Einkommensteuer von diesem Grundlagenbescheid gemäß § 209a Abs. 2 BAO Verjährung für 1989 noch nicht eingetreten.

Überdies müsse die Behörde aufgrund der Zurückweisungsbescheide gemäß § 295 BAO neue abgeleitete Bescheide erlassen, da sie den abgeleiteten Bescheid rechtswidrig aufgrund eines Nichtbescheides neu erlassen habe. Zwingendes Ergebnis des Rechtsmittelverfahrens wäre somit die Neuerlassung abgeleiteter Einkommensteuerbescheide für 1989. Daher sei auch wegen mittelbarer Abhängigkeit des Verfahrens von der Erledigung einer Berufung in Anwendung des § 209a BAO keine Verjährung eingetreten. Jede andere Auslegung der § 295 bzw. § 209a BAO sei denkunmöglich, da es nicht sein könne, dass aufgrund von Fehlern, die die Finanzverwaltung zu vertreten habe (nämlich die Erlassung von Nichtbescheiden) und auf die die Steuerpflichtigen im Rahmen des Berufungsverfahrens sogar aufmerksam gemacht haben, wegen des langen Rechtsmittelverfahrens Verjährung zu Lasten des Steuerpflichtigen eingetreten sei. Daher beantrage der Bw. auch ausdrücklich die Erlassung eines neuen abgeleiteten Bescheides, der den Rechtszustand vor Erlassung des rechtswidrig erlassenen,

abgeleiteten Bescheides wiederherstelle - die Erlassung des Einkommensteuerbescheides 1989 in seiner ursprünglichen Fassung.

Den in der Berufungsschrift gestellten Antrag auf Erlassung eines neuen abgeleiteten Bescheides gemäß § 295 BAO wies das FA mit Bescheid vom 24. März 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 1997 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 Berufung 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 KAG-RNFdM Leasing u. Beteiligungs GmbH und ehemalige atypisch stille Gesellschafter 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 vom 27. September 1990.

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 30. April 1997 einen geänderten Einkommensteuerbescheid für 1989, welcher unstrittig noch im Jahr 1997 einen Monat nach Zustellung in formelle Rechtskraft erwuchs.

In der gegen die den Grundlagenbescheid betreffenden abweisenden Berufungsentscheidung vom 28. Oktober 2002 zu 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 Grundlagen-

bescheid bekämpfende Berufung vom 17. April 1997 mit Bescheid vom 7. Mai 2008 als unzulässig zurück, weil dem bekämpften Schriftstück mangels eines gültigen Bescheid-adressaten 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 30. Juli 2008 nicht gestellt.

Der festgestellte Sachverhalt ist folgendermaßen rechtlich zu würdigen:

1. Betreffend Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 1989

Gemäß § 304 lit. a BAO ist nach Eintritt der Verjährung eine Wiederaufnahme des Verfahrens ausgeschlossen, sofern ihr nicht ein innerhalb des Zeitraumes, bis zu dessen Ablauf die Wiederaufnahme von Amts wegen unter der Annahme einer Verjährungsfrist (§§ 207 bis 209 Abs. 2) von sieben Jahren zulässig wäre, eingebrachter Antrag gemäß § 303 Abs. 1 zugrunde liegt.

Gemäß § 304 lit. b BAO ist nach Eintritt der Verjährung eine Wiederaufnahme des Verfahrens ausgeschlossen, sofern ihr nicht ein vor dem Ablauf einer Frist von fünf Jahren nach Eintritt der Rechtskraft des das Verfahren abschließenden Bescheides eingebrachter Antrag gemäß § 303 Abs. 1 zugrunde liegt.

Eine Wiederaufnahme des Verfahrens auf Antrag hinsichtlich Einkommensteuer 1989 ist von den zitierten Ausnahmen abgesehen nur dann zulässig, wenn für 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 Abgabenanspruchs (§ 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 Steuerreformgesetz 2005 BGBl. I 2004/57 ab 1. Jänner 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 gemäß § 303 BAO - ein.

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

Gemäß § 209a Abs. 1 BAO idgF steht einer Abgabefestsetzung, die in einer Berufung zu erfolgen hat, der Eintritt der Verjährung nicht entgegen.

Gemäß § 209a Abs. 2 BAO idgF steht, wenn die Abgabefestsetzung unmittelbar oder mittelbar von der Erledigung einer Berufung oder eines in Abgabenvorschriften vorgesehenen Antrages (§ 85 BAO) abhängt, 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 BAO eingebracht wurde.

Schon aus dem Wortlaut dieser Bestimmung 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 Berufungswerbers, 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 aufgrund 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 des Wiederaufnahmeantrages vom 30. Juli 2008.

Die in einer Einzelerledigung des BMF vom 28. Oktober 2005 vertretene Rechtsansicht, wonach die Wiederaufnahme auch dann zu bewilligen sei, wenn die Bemessungsverjährung der Erlassung eines neuerlichen Änderungsbescheides entgegensteht, ist gemäß § 6 Abs. 1 UFSG für den Unabhängigen Finanzsenat nicht bindend. Die Beurteilung der gegenständlichen Rechtsfragen hat ausschließlich anhand der gesetzlichen Bestimmungen zu erfolgen.

Für die Bewilligung einer beantragten Wiederaufnahme sieht - wie oben angeführt - § 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, BAO³, § 304, Tz 5, mwN).

Für den gegenständlichen Wiederaufnahmeantrag vom 30. Juli 2008 ist ausschlaggebend, dass dieser nicht vor Eintritt der absoluten Verjährung, welche mit 31. Dezember 1999 (jedenfalls aber mit 31. Dezember 2004) eingetreten ist, eingebracht wurde. Aus diesem Grund ist die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO aufgrund des Antrages vom 30. Juli 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/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO, § 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 absoluten Verjährungsfrist des § 209 Abs. 3 BAO gestellte Wiederaufnahmeanträge).

Im gegenständlichen Fall wurde nicht bestritten, dass die formelle Rechtskraft des Einkommensteuerbescheides für 1989 vom 30. April 1997 bereits im Jahr 1997 eingetreten ist. Daraus ergibt sich, dass der nunmehr am 30. Juli 2008 eingebrachte Wiederaufnahmeantrag nicht innerhalb der Fünfjahresfrist des § 304 lit. b BAO eingebracht wurde.

Damit ist der Abgabenbehörde 1. Instanz 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 die Rechtmäßigkeit zu prüfen.

Gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO - worauf sich der strittige Antrag in seiner Begründung ausdrücklich 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 3 Monaten von dem Zeitpunkt an, in dem der Antragsteller nachweislich von dem Wiederaufnahmsgrund 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 Wiederaufnahmsgrundes und nicht erst mit dessen Beweisbarkeit zu laufen und ist nicht verlängerbar (Ritz, BAO³, § 303 Tz 27f unter Verweis auf VwGH 3.10.1984, 83/13/0067). Der Berufungswerber hat sich dabei auch die Kenntnis seines Vertreters zurechnen zu lassen. Er hat gegenüber der Abgabenbehörde nämlich nicht nur seine eigenen Handlungen und Unterlassungen, sondern auch die derjenigen Personen zu vertreten, deren er sich zur Erfüllung seiner steuerlichen Pflichten bedient (VwGH 12.8.1994, 91/14/0018).

Ein verspäteter Wiederaufnahmeantrag ist zurückzuweisen (Ritz, BAO³, § 303 Tz 28 und die dort angeführte Judikatur und Literatur).

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

Dazu hat der VwGH in ständiger Rechtsprechung (vgl. etwa VwGH 26.4.1994, 91/14/0129) ausgesprochen, dass Tatsachen im Sinne 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 demnach 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 Wiederaufnahmsgrund im Sinne des Neuerungsstatbestandes gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO in Betracht. Erst nach Erlassung des das wieder aufzunehmende Verfahren abschließenden Bescheides entstandene Tatsachen oder Beweismittel (nova producta) sind daher keine tauglichen Wiederaufnahmsgründe.

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 Sinne des § 303 Abs. 1 lit. b BAO dar, sondern basiert vielmehr selbst auf Tatsachen bzw. Beweismitteln (VwGH 21.2.1985, 93/16/0027). Damit kann zusammenfassend festgestellt werden, dass im Rahmen des Neuerungsstatbestandes im Sinne des § 303 Abs. 1 lit. b BAO nicht - wie vom Bw. ins Treffen geführt - die

Entscheidung über die Zurückweisung der Berufung vom 7. Mai 2008 sondern ausschließlich die Tatsachen und Beweismittel zu beurteilen sind, die zu dieser Entscheidung geführt haben (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 Tatsachen sowie die Gründe der Falschadressierung des Feststellungsbescheides vom 10. Februar 1997 wurden vom Berufungswerber jedenfalls im Rahmen seiner VwGH-Beschwerde vom 12. Dezember 2002 vorgebracht. Die Tatsache und die entsprechenden Beweismittel waren dem Berufungswerber daher spätestens an diesem Tag bekannt und bewusst.

Der strittige Antrag auf Wiederaufnahme gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO betreffend die Einkommensteuer 1989, datiert vom 30. Juli 2008, wurde damit mehr als fünf Jahre nach der nachweislichen Kenntniserlangung der dafür behaupteten Gründe eingebracht, womit dieses Anbringen aus Sicht des Neuerungstatbestandes gemäß § 303 BAO jedenfalls als verspätet zu werten ist.

Der Wiederaufnahmsantrag vom 30. Juli 2008 wurde daher im Hinblick auf die obigen Ausführungen von der Abgabenbehörde 1. Instanz zu Recht zurückgewiesen.

2. Betreffend 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 Bescheides vom 30. April 1997 bis zur Einbringung dieses Antrages kein neuer Grundlagenbescheid rechtlich existent wurde.

Der Bw. vertritt jedoch den Standpunkt, dass aufgrund des Wegfalls des abgeänderten Feststellungsbescheides vom 10. Februar 1997 der auf dessen Grundlage erlassene Einkommensteuerbescheid 1989 vom 30. April 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 24. Mai 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 es dem Finanzamt Y bis zum 19. August 2008 - dem Zeitpunkt der Einbringung des Antrages auf Erlassung eines abgeleiteten Bescheides gemäß § 295 BAO - nicht gelungen ist, einen rechtsgültigen Grundlagenbescheid zu erzeugen.

Die oben angesprochene Verpflichtung des Finanzamtes X zur Änderung des Einkommensteuerbescheides des Bw. setzt jedoch die rechtliche Existenz eines Grundlagen-

bescheides voraus. Wurde ein solcher nicht erlassen, ist eine Änderung gemäß § 295 BAO unzulässig (vgl. VwGH 24.11.1998, 93/14/0203).

Obwohl es unbestritten ist, dass die Bescheidänderung im Jahr 1997 aufgrund eines Nichtbescheides erfolgte, kann dieser Mangel nun nicht mehr im Wege einer weiteren Änderung gemäß § 295 BAO saniert werden.

Dieser Mangel wäre vielmehr im damaligen Einkommensteuerverfahren einzuwenden gewesen und hätte in weiterer Folge zur Aufhebung des entsprechenden, abgeleiteten Bescheides führen müssen (vgl. VwGH 24.11.1998, 93/14/0203). Eine Berufung gegen den abgeleiteten Einkommensteuerbescheid wegen des Fehlens eines wirksam ergangenen Grundlagenbescheides wäre daher - entgegen der Behauptung des Bw. - damals erfolgreich gewesen.

Eine nunmehrige Änderung des Einkommensteuerbescheides 1989 gemäß § 295 BAO ist daher auch deshalb unzulässig, weil zwischen der Erlassung des Einkommensteuerbescheides am 30. April 1997 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.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 29. September 2009