



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, Adr.Bw, vertreten durch Stber. Ges.mbH, Ort, Straße, vom 19. August 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes X, vertreten durch FAVertr., vom 8. August 2008 betreffend Zurückweisung eines Antrages auf Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 1989 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der vorliegende Berufungsfall ist einer jener gleichgelagerten Berufungsfälle, zu denen der Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 26.2.2013, 2010/15/0064, eine Grundsatzentscheidung getroffen hat.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in diesem Erkenntnis über die Beschwerde gegen einen Bescheid des Unabhängigen Finanzsenates betreffend

- Zurückweisung eines Antrages auf Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 1989 und
 - Zurückweisung eines Antrages auf Erlassung eines abgeleiteten Bescheides nach § 295 BAO betreffend Einkommensteuer 1989
- abgesprochen und die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Darstellung des Verwaltungsverfahrens, das auch den Sachverhalt beinhaltet:

Mit Schreiben vom **9. Juli 2008** (eingelangt bei der Behörde am 10. Juli 2008) beantragte der Bw. die **Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend den gemäß § 295 BAO abgeänderten Einkommensteuerbescheid 1989 (vom 29.4.1997)**.

Dieser Antrag enthielt folgende Begründung:

Wiederaufnahmegrund

Mit Bescheid vom 07.05.2008 – eingelangt am 14.05.2008 – wurde festgestellt, dass der dem oben genannten Einkommensteuerbescheid 1989 zugrunde liegende Bescheid gem. § 188 BAO vom 10.02.1997 mangels gültigem Bescheidadressaten der Bescheidcharakter fehlt und dieser somit keine normative Kraft entfalten konnte. Es handelt sich daher um einen Nichtbescheid (VwGH 29.9.1997, 93/17/0042).

Die Qualifizierung des Grundlagenbescheides als Nichtbescheid stellt eine neu hervorgekommene Tatsache im Sinne des § 303 Abs. 1 lit. b BAO dar und ist als tauglicher Wiederaufnahmegrund zu qualifizieren. Wenn selbst der bescheiderlassenden Behörde die Tatsache nicht bekannt war, dass der Grundlagenbescheid nicht über Bescheidcharakter verfüge, 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 Verfahrens zu einem abgeänderten Einkommensteuerbescheid 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 'Name 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 Berufungsvorentscheidung vom 28.10.2002 wurde der Grundlagenbescheid vom 10.02.1997 bestätigt und die Berufung als unbegründet abgewiesen. Gegen die Erledigung der Finanzlandesdirektion für Y 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 Y zurückgewiesen. Mit Bescheiddatum vom 07.05.2008 hat die Finanzverwaltung zur Steuernummer xxx einen Zurückweisungsbescheid zur Berufung vom 17.04.1997 erlassen.

Der nunmehr vorliegende Zurückweisungsbescheid des Finanzamtes für den Z 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 Z – wurde mein ursprünglicher Einkommensteuerbescheid 1989 gemäß § 295 BAO durch den nunmehr vorliegenden Einkommensteuerbescheid 1989 vom 29.04.1997 ersetzt.

Aus der Nichtanerkennung der Ergebniszuweisung für das Jahr 1989 der atypisch stillen Beteiligung auf der Ebene des abgeleiteten Bescheides resultierte eine

Einkommensteuernachzahlung.

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

II. Rechtliche Beurteilung

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

Die Abänderung des abgeleiteten Bescheides gern. § 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 aber der Abänderung ein tauglicher Feststellungsbescheid gefehlt.

Da der abgeleitete Bescheid vom 29.04.1997 (ausgestellt vom Finanzamt XX) rechtwidrig 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 1989 vom 20.07.1992 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 29.04.1997 entspricht. Verfahrensrechtlich berechtigt dieser neue Grundlagenbescheid nämlich nur zur Abänderung des aufgrund der Wiederaufnahme neu erlassenen Bescheides.

Die beantragte Wiederaufnahme ermöglicht eine rechtwidrige Abänderung gern. § 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. Antrag

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

Anlage:

Schreiben des BMF 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 (zB "Nichtbescheid" als Folge fehlerhafter 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 Wiederaufnahmswerber 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.

Der Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO betreffend Einkommensteuer 1989 wurde vom Finanzamt mit Bescheid vom 8. August 2008 zurückgewiesen.

Dieser Zurückweisungsbescheid enthielt folgende Begründung:

Die Zurückweisung erfolgte, weil die Eingabe nicht fristgerecht eingebbracht wurde. Der Abgabenanspruch für das Jahr 1989 ist mittlerweile gemäß § 209 Abs 3 BAO bereits absolut verjährt. Geänderte Steuerfestsetzungen für an Personengesellschaften beteiligte Personen wären trotz Verjährung nur nach Maßgabe der §§ 207 bis 209a BAO zulässig. Das kommt im Falle einer Wiederaufnahme des Verfahrens auf Antrag einer(s) Beteiligten gemäß § 303 Abs 1 BAO nur in Betracht, sofern der Antrag auf Wiederaufnahme vor Ablauf von fünf Jahren nach Eintritt der Rechtskraft des das Verfahren abschließenden Bescheides eingebbracht wurde (§ 304 Iit b BAO) und die Voraussetzungen des § 303 Abs 1 und 2 BAO vorliegen. Die Rechtskraft des wieder aufzunehmenden Einkommensteuerbescheides 1989 ist bereits am 04.06.1997 abgelaufen. Ihr Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens vom 09.07.2008 war daher als verspätet eingebbracht zurückzuweisen.

Gegen den Zurückweisungsbescheid vom 08.08.2008 wurde Berufung erhoben mit folgender Begründung:

Mit Bescheid vom 08.08.2008 hat das Finanzamt meinen Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend das Jahr 1989 mit der Begründung zurückgewiesen, dass der Antrag auf Wiederaufnahme nicht rechtzeitig eingebbracht 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 NName Aktiengesellschaft (Name1 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 Y 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 Y um einen nichtigen Bescheid gehandelt hat. In weiterer Folge wurde auch die Berufung gegen den einheitlichen 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 einheitliche und gesonderte 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 Herr Name2, Adresse2, verstorben am Datum2, Herr Name3, Adresse3, verstorben am Datum3, Herr Name4, Adresse4, verstorben am Datum4 und Herr Name5, Adresse5, verstorben am Datum5.

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 einheitliche 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. § 209 a Abs. 2 BAO meine Einkommensteuerveranlagung mittelbar von der Erledigung der abgegebenen einheitlichen 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:

1991	<i>einheitliche und gesonderte Feststellungserklärung für das Jahr 1989 vom 28.03.1991</i>
1997	<i>Wiederaufnahme des Verfahrens 1989 und neuer einheitlicher und gesonderter Feststellungsbescheid vom 10.02.1997</i>
	<i>Berufung gegen diese Bescheide vom 17.04.1997</i>
	<i>Einkommensteuerbescheid vom 29.04.1997</i>
2002	<i>Berufungsentscheidung vom 28.10.2002 der Finanzlandesdirektion Y</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 09.07.2008 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. § 209 a BAO keine Verjährung eingetreten sein, da mein Einkommensteuerbescheid 1989 somit indirekt von der Erledigung der Berufung abhängig war. Jede andere Auslegung der §§ 295 bzw. § 209 a 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.

Die Berufung wurde vom Finanzamt ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Vom Unabhängigen Finanzsenat wurde das Rechtsmittelverfahren ausgesetzt.

Nach Ergehen des maßgebenden Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes VwGH 26.2.2013, 2010/15/0064, setzte der Unabhängige Finanzsenat das Rechtsmittelverfahren fort.

Dem Bw. wurde eine Ablichtung des Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes übermittelt und die Möglichkeit gegeben, noch etwas vorzubringen.

Der Vorhalt des Unabhängigen Finanzsenates blieb unbeantwortet.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der gegenständliche Berufungsfall gleicht hinsichtlich des Sachverhaltes und der zu beantwortenden Rechtsfragen jenem, der dem Erkenntnis des VwGH vom 26. Februar 2013, 2010/15/0064 zu Grunde liegt. Darin wurde u.a. Folgendes ausgeführt:

1. Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens:

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 Einkommensteuerverfahrens) 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 Listen 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 eingebbracht.

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

2. Antrag auf Erlassung eines abgeleiteten Bescheides gemäß § 295 BAO

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 (erstmals) 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. hiezu 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 belannten 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...

Zu sämtlichen Ausführungen wird auf das zitierte Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 26. Februar 2013, 2010/15/0064, verwiesen.

Aus den im zitierten Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes genannten Gründen erweisen sich auch die gegenständlichen Berufungen als unbegründet.

Dem Bw. wurde nach Ergehen des zitierten Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes vom Unabhängigen Finanzsenat die Möglichkeit gegeben, noch etwas vorzubringen. Der Vorhalt blieb allerdings unbeantwortet.

Die Berufungen waren deshalb abzuweisen.

Salzburg, am 26. November 2013