



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Ludwig Kreil und die weiteren Mitglieder Hofrat Mag. Marco Laudacher, Josef Pointinger und Dr. Ernst Grafenhofer über die Berufung der RW, vertreten durch LG, vom 22. März 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes L vom 2. März 2009 betreffend Zurückweisung des Antrages auf Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs 1 BAO hinsichtlich Einkommensteuer 1989 nach der am 24. September 2009 in 4020 Linz, Bahnhofplatz 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

#### 1. Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens:

Mit Schreiben vom 30. Juli 2008 beantragte die Bw. die Wiederaufnahme des gemäß § 295 BAO abgeänderten Einkommensteuerbescheides 1989 vom 2. Mai 1997.

a. Mit Bescheid vom 7. Mai 2008 – eingelangt am 14. Mai 2008 – sei festgestellt worden, dass der dem Einkommensteuerbescheid 1989 zugrundeliegende Bescheid gemäß § 188 BAO vom 10. Februar 1997 mangels gültigem Bescheidadressaten der Bescheidcharakter fehle und dieser somit keine normative Kraft entfalten konnte. Es handle sich um einen Nichtbescheid (VwGH 29.9.1997, 93/17/0042). Dies sei eine neue Tatsache iSd § 303 Abs. 1 lit. b BAO. Die

Wiederaufnahmewerberin treffe kein grobes Verschulden an der Nichtgeltendmachung dieses Umstandes.

b. Diese Rechtsansicht werde durch die Erledigung des BMF vom 28. Oktober 2005 geteilt.

c. Mit dem Grundlagenbescheid für das Jahr 1989 – datiert mit dem 28. März 1991 – seien die anteiligen Einkünfte aus Gewerbebetrieb einheitlich festgestellt und zugewiesen worden.

Im Jahr 1993 habe eine Betriebsprüfung (BP) begonnen (Zeitraum 1989 bis 1991), die bis 20. September 1996 (Bericht) gedauert habe. Das Finanzamt habe am 10. Februar 1997 (eingelangt am 19. März 1997) einen Bescheid gemäß § 188 BAO an die „K & L“ erlassen, wobei für das Jahr 1989 eine abweichende Feststellung gegenüber dem Grundlagenbescheid getroffen worden sei.

Gegen den Bescheid vom 10. Februar 1997 sei zeitgerecht Berufung erhoben worden. Der Grundlagenbescheid sei mit Berufungsentscheidung vom 28. Oktober 2002 bestätigt und die Berufung abgewiesen worden. Am 12. Dezember 2002 habe man Beschwerde beim VwGH eingebracht. Mit Beschluss des VwGH vom 27. Februar 2008 (eingelangt am 13. März 2008) sei die Beschwerde zurückgewiesen worden.

d. Seitens der Finanzverwaltung sei daraufhin ein Zurückweisungsbescheid zur Berufung vom 17. April 1997 am 7. Mai 2008 ergangen. Dieser erkläre den Grundlagenbescheid 1989 vom 10. Februar 1997 mangels gültigem Bescheidadressaten zu einem Nichtbescheid und weise die Berufung als unzulässig zurück.

e. Aufgrund der erwähnten Nichtbescheide sei der ursprüngliche Einkommensteuerbescheid 1989 gemäß § 295 BAO durch den vorliegenden Einkommensteuerbescheid 1989 ersetzt worden. Daraus hätten Steuernachzahlungen resultiert (Nichtanerkennung atypisch stille Beteiligung). Die Abänderung nach § 295 BAO sei auf Basis eines Nichtbescheides erfolgt und entspreche nicht den gesetzlichen Bestimmungen.

f. An der Wiederaufnahme bestehe ein rechtliches Interesse: Der Abänderung habe ein tauglicher Feststellungsbescheid gefehlt. Da der abgeleitete Einkommensteuerbescheid für 1989 rechtswidrig erlassen worden sei, müsse dem Wiederaufnahmeantrag stattgegeben werden. Der Einkommensteuerbescheid sei in der ursprünglichen Fassung vom 18. Juni 1991 zu erlassen. Dies sei auch dann zwingend, wenn zu diesem Zeitpunkt bereits ein rechtswirksam erlassener Grundlagenbescheid vorliege, der im Ergebnis dem abgeänderten Einkommensteuerbescheid vom 2. Mai 1997 entspreche, weil dieser Grundlagenbescheid nur zur Abänderung des aufgrund der Wiederaufnahme neu erlassenen Bescheides berechtige.

g. Abgeleitete Abgabenbescheide würden der Verjährung unterliegen, damit drohe ein Rechtsverlust. Die Wiederaufnahme ermögliche es dem Steuerpflichtigen, seine Ansprüche innerhalb der Verjährung geltend zu machen.

2. Der Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens vom 30. Juli 2008 betreffend Einkommensteuer 1989 wurde mit Bescheid vom 2. März 2009 zurückgewiesen:

Die zugrundeliegenden Abgabenansprüche für 1989 seien verjährt.

Gemäß § 304 lit. b BAO sei 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 BAO zugrunde liege.

Der abschließende Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1989 sei am 2. Mai 1997 ergangen. Innerhalb von fünf Jahren nach Rechtskraft dieses Bescheides sei ein Wiederaufnahmeantrag nicht eingebracht worden, sodass der nunmehr am 30. Juli 2008 eingebrachte Antrag als verspätet zurückgewiesen werden müsse.

3. Mit Schreiben vom 22. März 2009 erhob die Bw. Berufung gegen den Zurückweisungsbescheid vom 2. März 2009:

a. Der Wiederaufnahmeantrag sei als nicht fristgerecht zurückgewiesen worden, weil nach der Meinung des Finanzamtes der VwGH im Beschluss vom 27. Februar 2008 dem Grundlagenbescheid 1989 vom 10. Februar 1997 jeglichen Bescheidcharakter abgesprochen habe.

Dies sei unrichtig. Die Frage, ob die erstinstanzlichen Bescheide vom 10. Februar 1997 „Nichtbescheide“ seien, lasse der VwGH ausdrücklich offen. Der VwGH habe über die Bescheidqualität der erstinstanzlichen Bescheide gar nicht absprechen können, weil diese nicht vor dem VwGH angefochten worden seien.

Hätte bereits der VwGH über die Bescheidqualität der Bescheide vom 10. Februar 1997 abgesprochen, hätte es keiner Zurückweisungsbescheide vom 7. Mai 2008 bedurft. Erst mit diesen Zurückweisungsbescheiden sei die Nichtigkeit der Bescheide vom 10. Februar 1997 festgestellt worden. Frühestens ab diesem Zeitpunkt könne der Fristenlauf für die Einbringung des Wiederaufnahmeantrages zu laufen beginnen.

Der Antrag sei ein Rechtsbehelf, der dann Bedeutung erlange, wenn das Finanzamt mit der Erlassung des abgeleiteten Bescheides säumig sei.

Eine verfassungskonforme Interpretation der verfahrensgegenständlichen Fristenregelung könne nur dazu führen, dass die Frist für den Wiederaufnahmeantrag nicht früher zu laufen beginne, als

- beim zuständigen Finanzamt die Verständigung über die nachträgliche Abänderung, Aufhebung oder Feststellung der Unwirksamkeit des Feststellungsbescheides einlange und nach außen erkennbar in Erscheinung trete und
- auch nicht früher, als dem Abgabepflichtigen verlässlich bekannt werde, dass das zuständige Finanzamt darauf nicht mit amtswegiger Erlassung eines abgeleiteten Bescheides reagiere.

b. Es gebe auch eine Wiederaufnahme von Amts wegen. Die Rechtswidrigkeit könne auch durch einen künftigen gleichlautenden einheitlichen und gesonderten Feststellungsbescheid saniert werden. Damit seien auch die Voraussetzungen für eine amtswegige Wiederaufnahme oder eine Änderung nach § 295 BAO gegeben. Die amtswegige Änderung erfolge nur deswegen nicht, weil sich dies zugunsten der Bw. auswirke.

4. Mit Berufungsvorentscheidung vom 2. Juni 2009 wurde die Berufung vom 22. März 2009 als unbegründet abgewiesen:

- a. Nach § 209 Abs. 3 BAO verjähre das Recht auf Festsetzung einer Abgabe spätestens zehn Jahre nach Entstehen des Abgabenanspruches (§ 4 Abs. 2 lit. a Z 2 BAO für die ESt). Für die Einkommensteuer 1989 sei die absolute Verjährung mit Ablauf des Jahres 1999 eingetreten.
- b. Nach Eintritt der Verjährung sei 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. 4 iVm § 303 Abs 1 BAO zugrundeliege. Rechtskraft sei die formelle Rechtskraft. Diese sei beim ESt-Bescheid 1989 vom 2. Mai 1997 bereits 1997 eingetreten, sodass die Fünfjahresfrist des § 303 lit. b im Jahr 2002 abgelaufen sei. Der Wiederaufnahmeantrag sei daher schon wegen Verjährung zurückzuweisen gewesen.
- c. Aber auch die Dreimonatsfrist sei nicht gewahrt worden.

Der Antrag auf Wiederaufnahme müsse gemäß § 303 Abs 2 BAO binnen einer Frist von drei Monaten von dem Zeitpunkt an gestellt werden, ab dem der Antragsteller nachweislich vom Wiederaufnahmegrund Kenntnis erlangt habe. Die Frist beginne mit der Kenntnisnahme des Wiederaufnahmegrundes und nicht mit seiner Beweisbarkeit. Kenntnis des Vertreters sei dem Antragsteller zuzurechnen:

(1) Als Wiederaufnahmegrund werde vorgebracht, die mit Bescheid vom 7. Mai 2008 erfolgte Feststellung – dem Grundlagenbescheid mangle es am Bescheidcharakter – stelle eine neue Tatsache dar. Die Entscheidung eines Gerichtes stelle aber keine neu hervorgekommene Tatsache dar. Der VwGH habe nur die fehlende Bescheidqualität bestätigt, die schon Inhalt der gegen die BP-Bescheide gerichteten Berufung und des zweitinstanzlichen Verfahrens gewesen sei. Der obgenannten Zurückweisung komme daher nur mehr Formalcharakter zu.

(2) Die Gründe der Falschadressierung des Feststellungsbescheides vom 10. Februar 1997 seien von der Bw. sowohl in der Berufung gegen diesen Bescheid, als auch in der VwGH-Beschwerde vom 12. Dezember 2002 vorgebracht worden. Diese Tatsache sei der Bw. daher spätestens in diesen Zeiträumen bekannt gewesen.

(3) Der Wiederaufnahmeantrag vom 31. Juli 2008 sei daher außerhalb der Dreimonatsfrist gestellt worden (Verweis auf den gleichartigen Sachverhalt in UFS 28.1.2009, RV/0535-S/08).

5. Vorlageantrag vom 24. Juni 2009 (Auszug):

Mit Schreiben vom 24. Juni 2009 stellte die Bw. einen Vorlageantrag an die Abgabenbehörde zweiter Instanz und beantragte die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat.

a. Der Begründung des Finanzamtes, wonach der Partei ab 1997 bekannt gewesen sei, dass ein Nichtbescheid vorliege, mangle es an jeglicher Kausalität (gemeint wohl: Plausibilität). Warum dies der Bw. bereits 1997 bekannt gewesen sein solle, könne nur vermutet werden. Fakt sei, dass die FLD für Wien, NÖ und Burgenland trotz entsprechenden Hinweises in der Berufung in ihrer Erledigung vom 28. Oktober 2002 nicht von einem Nichtbescheid ausgegangen sei. Die Experten des Finanzamtes seien sogar bis zum 7. Mai 2008 nicht in der Lage gewesen, den Bescheid vom 10. Februar 1997 als Nichtbescheid zu qualifizieren. Die Partei hätte das schon 1997 erkennen müssen; dies könne nur als zynisch oder absolut unsachlich bezeichnet werden.

b. Der VwGH habe im Beschluss vom 27. Februar 2008 nur dem Bescheid vom 28. Oktober 2002 (Berufungsentscheidung der FLD) jeglichen Bescheidcharakter abgesprochen, nicht aber dem Grundlagenbescheid vom 10. Februar 1997. Über diesen habe er gar nicht absprechen können (... „worauf hier nicht eingegangen werden muss“...). Dessen Nichtigkeit sei erst mit dem Zurückweisungsbescheid vom 7. Mai 2008 ausgesprochen worden. Frühestens ab diesem Zeitpunkt könne der Fristenlauf für die Einbringung des Wiederaufnahmeantrages zu laufen beginnen. Auch eine verfassungskonforme Interpretation komme zum selben Ergebnis.

c. Gemäß § 209 a BAO sei auch deswegen keine Verjährung eingetreten, weil die einheitliche und gesonderte Feststellungserklärung 1989 nie bescheidmäßig erledigt worden sei. Die

Beteiligung sei 1989 eingegangen worden. Am 4. September 1990 sei eine Feststellungserklärung abgegeben worden. Die erlassenen Bescheide seien alle für nichtig erklärt worden.

Grund für die nichtigen Bescheide seien Fehler in der Adressierung gewesen, insbesondere seien auch bereits verstorbene Personen in den Bescheiden angeführt worden. Das gelte auch für den Bescheid vom 28. März 1991 (verstorbene Personen vom 6. Mai 1990, 23. Mai 1990, 5. August 1990 oder 24. November 1990).

Die Erklärung sei bis zum heutigen Tage nicht veranlagt worden. Verjährung für 1989 könne somit nicht eingetreten sein, weil § 209a Abs. 2 BAO die Einkommensteuerveranlagung mittelbar von der Erledigung der abgegebenen einheitlichen und gesonderten Feststellungserklärung abhängig mache (Ritz, BAO, § 209a Rz 7).

d. Die wesentlichen Daten seien wie folgt anzuführen:

1991	Einheitliche und gesonderte Feststellungserklärung für 1989 vom 28.3.1991 (gemeint: Feststellungsbescheid)
1997	Wiederaufnahme des Verfahrens 1989 und neuer einheitlicher und gesonderter Feststellungsbescheid vom 10.2.1997
	Berufung gegen diese Bescheide vom 17.4.1997
	Einkommensteuerbescheid vom 2.5.1997
2002	Berufungsentscheidung der FLD für Wien, NÖ und Bgld vom 28.10.2002 betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung für 1989
	Fristgerechte Einreichung einer VwGH-Beschwerde am 12.12.2002
2008	Mit 27.2.2008 Zurückweisung der VwGH-Beschwerde, da die Erledigung der FLD als nichtiger Bescheid zu qualifizieren ist.
	Mit 7.5.2008 Zurückweisung der Berufung vom 17.4.1997, da auch der Bescheid des FA als nichtiger Bescheid zu qualifizieren ist
	Mit 30.7.2008 Wiederaufnahmeantrag

e. Die Sachverhaltskonstellation sei auch telefonisch mit dem BMF durchbesprochen worden, wobei auch der dortige Mitarbeiter der Verfahrensrechtsabteilung klar bestätigt habe, dass in dieser Konstellation keine Verjährung eingetreten sein könne.

f. Mit dem zuständigen Finanzamt habe es eine Besprechung gegeben. Die Aktenlage beweise, dass der in der Berufung geschilderte Sachverhalt vorliege.

g. Verwiesen werde auch darauf, dass eine Wiederaufnahme von Amts wegen möglich sei. Der Einkommensteuerbescheid sei aufgrund eines Nichtbescheides geändert worden, dies müsse als rechtswidrig angesehen werden. Auch ein künftiger gleichlautender Feststellungsbescheid saniere diese Rechtswidrigkeit nicht (VwGH 24.11.1980, 93/14/0203). Damit wären die Voraussetzungen für eine amtswegige Wiederaufnahme oder für einen Bescheid nach § 295 BAO gegeben.

Die Bw. sei mit einer 2. BVE einverstanden, weil ihre Berufungsausführungen vom Finanzamt offensichtlich missverstanden worden seien.

6. Die Berufung wurde am 6. Juli 2009 dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

7. Am 24. September 2009 hat der gesamte Berufungssenat ausführlich die Frage einer Wiederaufnahme auf Antrag erörtert und nachstehende Entscheidung getroffen.

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

1. a. Dem Antrag einer Partei auf Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs 1 lit. b BAO ist stattzugeben, wenn ein Rechtsmittel gegen den Bescheid nicht mehr zulässig ist und Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im abgeschlossenen Verfahren ohne grobes Verschulden der Partei nicht geltend gemacht werden konnten.

b. Die Wiederaufnahmegründe sind grundsätzlich dieselben, wie bei der amtswegigen Wiederaufnahme. Tatsachen sind Sachverhaltselemente (mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände): Zustände, Vorgänge, Beziehungen, Eigenschaften. Selbst innere Vorgänge (soweit sie rational feststellbar sind) können Tatsachen sein (zB. Ansichten, Absichten, die mangelnde Ordnungsmäßigkeit der Buchführung oder die näheren Umstände betreffend die Marktgerechtigkeit des Verhaltens usw.).

c. Bei der Wiederaufnahme auf Antrag stellen aber Tatsachen und Beweismittel nur dann taugliche Wiederaufnahmegründe dar, wenn sie im abgeschlossenen Verfahren ohne grobes Verschulden der Partei nicht geltend gemacht werden konnten. Die Kenntnis des Vertreters muss sich die vertretene Partei zurechnen lassen (Ritz, BAO, § 303, Rz 27 zu VwGH 29.9.87, 87/11/0205). Nach Ansicht des VwGH ist maßgebend, ob im Zeitpunkt des abgeschlossenen Verfahrens die maßgeblichen Umstände der Partei bekannt waren (VwGH 28.9.1998,

96/16/0158). Im Falle von Beweismitteln muss es sich um solche handeln, die im Zeitpunkt der Erlassung des das Verfahren abschließenden Bescheides bereits existiert haben, aber der Partei zum Zweck der Verwertung noch nicht zur Verfügung gestanden sind. Legt die Partei nicht dar, dass ihr Unterlagen nicht zur Verfügung standen (sondern sie nur keine Veranlassung sah, diese vorzulegen), dann handelt es sich nicht um neu hervorgekommene Beweismittel (VwGH 26.2.2003, 97/13/0081). Entscheidungen von Gerichten oder Verwaltungsbehörden sind keine neuen Tatsachen (Ritz, BAO, § 303, Rz 9).

d. Der Antrag ist gemäß § 303 Abs 2 BAO mit drei Monaten ab Kenntnis des Wiederaufnahmegrundes befristet. Ein verspäteter Wiederaufnahmeantrag ist zurückzuweisen.

e. Seit BGBl I 2002/97 (26. Juni 2002) steht nur mehr grobes Verschulden der Wiederaufnahme auf Antrag entgegen (Ritz, BAO, § 303, Rz 26). Grobes Verschulden ist bei auffallender Sorglosigkeit gegeben, wenn die erforderliche und zumutbare Sorgfalt außer Acht gelassen wird (Ritz, BAO, § 308, Rz 15 ff.).

f. Nach Eintritt der Verjährung ist gemäß § 304 BAO eine Wiederaufnahme des Verfahrens ausgeschlossen, sofern ihr nicht ein eingebrachter Antrag gemäß § 303 Abs 1 BAO zugrunde liegt

- innerhalb eines Zeitraumes, bis zu dessen Ablauf die Wiederaufnahme von Amts wegen unter der Annahme einer Verjährungsfrist (§§ 207 bis 209 Abs 2 BAO) von sieben Jahren zulässig wäre (§ 304 lit. a BAO) oder

- vor dem Ablauf einer Frist von fünf Jahren nach Eintritt der Rechtskraft des das Verfahren abschließenden Bescheides (§ 304 lit. b BAO).

2. Zum Verjährungseintritt und jenen Ausnahmen, aufgrund derer eine Wiederaufnahme trotz Verjährung möglich ist, kann folgendes gesagt werden:

a. Die Zulässigkeit der Wiederaufnahme hängt von der Prüfung der Frage ab, ob die Verjährung hinsichtlich der Einkommensteuer 1989 bereits eingetreten ist.

Gemäß § 209 Abs 3 BAO tritt Verjährung des Rechtes auf Festsetzung einer Abgabe spätestens zehn Jahre nach Entstehen des Abgabenanspruches ein (§ 4 BAO). Bei der veranlagten Einkommensteuer entsteht der Abgabenanspruch gem. § 4 Abs. 2 lit. a Z 2 BAO grundsätzlich mit Ablauf des Kalenderjahres, für das die Veranlagung vorgenommen wird. Für die veranlagte Einkommensteuer des Jahres 1989 ist mit dem Ablauf des Jahres 1999 die absolute Verjährung eingetreten. Am Eintritt der absoluten Verjährung ändert auch der Umstand nichts, dass die absolute Verjährungsfrist erst mit dem Steuerreformgesetz 2005



(BGBl I 2004/57) ab 1. Januar 2005 von 15 auf zehn Jahre verkürzt wurde, weil selbst unter der Annahme einer fünfzehnjährigen Frist die Verjährung 2004 eingetreten wäre.

b. Gemäß § 304 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens nach Eintritt der Verjährung grundsätzlich ausgeschlossen. Das Gesetz selbst sieht aber zwei Ausnahmen für eine Wiederaufnahme vor.

(1) Das Verfahren kann nach § 304 lit. a BAO wiederaufgenommen werden, wenn ihr ein Antrag gem. § 303 Abs 1 BAO zugrundeliegt, innerhalb des Zeitraumes, bis zu dessen Ablauf die Wiederaufnahme von Amts wegen unter der Annahme einer Verjährungsfrist (§§ 207 bis 209 Abs 2 BAO) von sieben Jahren zulässig wäre.

Das bedeutet, dass der Wiederaufnahmeantrag spätestens innerhalb einer siebenjährigen, allenfalls nach § 209 BAO jeweils um ein Jahr verlängerten Frist, geltend zu machen war. Die Wiederaufnahme ist aber nicht einmal innerhalb der zehnjährigen Frist (Ablauf mit dem Ende des Jahres 1999) geltend gemacht worden. § 304 lit. a BAO ist daher im vorliegenden Fall nicht anwendbar.

(2) Das Verfahren kann nach § 304 lit. b BAO wiederaufgenommen werden, wenn ein Antrag gem. § 303 Abs 1 BAO vor dem Ablauf einer Frist von fünf Jahren nach Eintritt der Rechtskraft des das Verfahren abschließenden Bescheides vorliegt. Unter Rechtskraft ist die formelle Rechtskraft des Bescheides zu verstehen (Ritz, ÖStZ 1995, 120; Ellinger ua, BAO, § 304, Anmerkung 5). Die Frist ist für Fälle gedacht, bei denen die Frist des § 304 lit. a BAO bereits abgelaufen ist.

Im vorliegenden Fall ist die Rechtskraft des Einkommensteuerbescheides vom 2. Mai 1997 bereits im Jahr 1997 eingetreten, sodass der Wiederaufnahmeantrag vom 30. Juli 2008 nicht innerhalb der Fünfjahresfrist, sondern sogar außerhalb einer zehnjährigen Frist eingebracht wurde.

Auch § 304 lit. b BAO ermöglicht daher keine Wiederaufnahme im gegenständlichen Fall.

c. Wenn die Bw. von einer „verfassungskonformen Auslegung“ der Fristenregelung spricht, die dazu führen muss, dass erst die Erlassung des Zurückweisungsbescheides am 7. Mai 2008 den Fristenlauf in Gang setzt, so übersieht sie, dass eine solche Auslegung eine Norm voraussetzt, bei der im Hinblick auf höherrangiges Recht mehrere Deutungen möglich sind. Eine derartige Mehrdeutigkeit ist dem § 304 BAO aber nicht entnehmbar, vielmehr sind dort die Tatbestände äußerst konkret geregelt. Für eine verfassungskonforme Auslegung besteht daher kein Raum.

3. Soweit die Bw. ihre Rechtsansicht auf § 209a BAO stützt, wonach Verjährung nicht eingetreten sein soll, verkennt sie die Rechtslage.

Die Bw. möchte sich darauf stützen, dass die Einkommensteuerveranlagung solange nicht verjähren kann, als noch Feststellungsbescheide erlassen werden können bzw soweit infolge der Abhängigkeit vom Feststellungsverfahren abgeleitete Bescheide zu erlassen wären (solange ... „die Einkommensteuerveranlagung mittelbar von der Erledigung der Feststellungserklärung abhängt“). Selbst wenn eine mittelbare Abhängigkeit des Einkommensteuerbescheides von der – in der Berufung indirekt – geforderten Erlassung eines neuerlichen Feststellungsbescheides oder abgeleiteten Bescheides abhängen würde, wäre für die Bw. nichts gewonnen, weil § 209a Abs 2 BAO einen „rechtzeitigen Antrag auf Wiederaufnahme iSd § 304 BAO“ voraussetzt, der aber – nach der vorangegangenen Schilderung – nicht vorliegt.

Diesbezüglich kann sich die Bw. auch nicht auf die Einzelauskunft des BMF vom 28. Oktober 2005 (zum Feststellungsverfahren einer anderen Firma) stützen.

Das BMF hatte in einer Anfragebeantwortung folgendes formuliert:

„Bezugsgemäß teilt das BMF folgende Rechtsansichten mit: Eine Maßnahme nach § 295 Abs 1 BAO setzt die nachträgliche Erlassung eines Feststellungsbescheides (Grundlagenbescheides) voraus. Erght ein solcher nicht (zB „Nichtbescheid“ als Folge fehlerhafter Adressierung, unterlassene Zustellung), so ist ein dennoch erlassener Änderungsbescheid (gemäß § 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 Abgabenvorgahrens, wenn die „Nichtexistenz“ des Grundlagenbescheides im Verfahren zur Änderung gemäß § 295 Abs 1 BAO der für die „abgeleitete“ Einkommensteuer zuständigen Abgabenbehörde nicht bekannt war. Diesfalls ist der Umstand, dass kein Grundlagenbescheid erlassen wurde, im „abgeleiteten“ Abgabenvorgahren 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 (den zwischenzeitig

erlassenen Grundlagenbescheid berücksichtigenden) neuerlichen Änderungsbescheides entgegensteht.

Abgesehen davon, dass Auskünfte des BMF in Einzelverfahren keine für andere Abgabepflichtige bedeutsame Rechtsquelle sein und den UFS nicht binden können, suspendiert diese Einzelauskunft auch nicht die gesetzlichen Regelungen des § 304 BAO. Wiederaufnahmeanträge sind nur dann beachtlich, wenn die in § 304 BAO bezeichneten Fristen eingehalten werden. Das gilt auch für Fälle einer mit Grundlagenbescheiden zusammenhängenden Einkommensteuerveranlagung.

4. Hinzu kommt, dass ein Wiederaufnahmeantrag rechtzeitig (binnen drei Monaten ab Kenntnis des Wiederaufnahmegrundes) zu stellen ist (§ 303 Abs 2 BAO).

Nach der vorliegenden VwGH-Rspr geht der UFS davon aus, dass die Kenntnis des Abgabepflichtigen im Fall einer beantragten Wiederaufnahme des Verfahrens maßgeblich ist (VwGH 26.2.2003, 97/13/0081: ... „weil es sich bei den in Rede stehenden Unterlagen aus der Sicht der Beschwerdeführerin nicht um neu hervorgekommene Beweismittel handelt“).

Bezüglich des Neuhervorkommens versucht die Bw. aufzuzeigen, dass sie erst im Zeitpunkt der Zurückweisung der Berufung vom 17. April 1997 am 7. Mai 2008 nach Ergehen der VwGH-Entscheidung vom 27. Februar 2008 (Beschluss über die Zurückweisung) vom Wiederaufnahmegrund erfahren habe. Dieser Darstellung kann schon vom Grund her nicht gefolgt werden: Die Dreimonatsfrist beginnt mit der Kenntnis des Wiederaufnahmegrundes und nicht mit dessen Beweisbarkeit zu laufen (Ritz, BAO, § 303, Rz 28).

a. Die Bw. stellt im Vorlageantrag vom 24. Juni 2009 dar, im Feststellungsbescheid vom 28. März 1991 seien bereits verstorbene Personen angeführt gewesen (verstorben am 6. Mai 1990, am 23. Mai 1990, am 5. August 1990 und am 24. November 1990). Dieser Bescheid sei daher als Nichtbescheid zu qualifizieren.

Wenn die Bw. damit dartun will, die Finanzverwaltung treffe ein alleiniges Verschulden an der Veranlagung verstorbener Personen, so ist ihr zunächst entgegenzuhalten, dass in erster Linie die steuerliche Vertretung der Gesellschaft, an der sie sich beteiligt hat, dafür Sorge tragen muss, dass die Beteiligten mit ihren richtigen Adressen angegeben werden und nicht verstorbene Personen als Beteiligte angeführt werden. Für den UFS ist es evident, dass die Mitunternehmerschaft hier eine stark ausgeprägte Sorgfaltsverpflichtung trifft. Wie die Finanzverwaltung bei eingehenden Feststellungserklärungen – deren Eingabe an sich schon gravierende EDV-technische Probleme aufwirft – mehrere hundert Beteiligte (im gegenständlichen Fall waren es 964 Beschwerdeführer) hinsichtlich ihrer Adressen noch vor der Eingabe der Erklärung (auf deren rasche Veranlagung in der Regel auch noch gedrängt

wird) überprüfen soll, ist für den UFS unerfindlich. Mängel im Feststellungsverfahren, die aufgrund mangelhafter Angaben in der Steuererklärung über die einheitliche und gesonderte Feststellung zustande kommen, muss sich die Beteiligte zurechnen lassen und kann diese nicht allein auf die Finanzverwaltung abschieben.

b. Im Berufungsverfahren hinsichtlich der einheitlichen und gesonderten Feststellung bei der „K & L“, an der die Bw. beteiligt war, wurde eine Berufungsergänzung vom 4. Oktober 2002 eingebracht (sh. dazu VwGH 27.2.2008, 2002/13/0224), die auch in der späteren Beschwerde angeführt wird und in der auf die unrichtigen Adressaten bereits hingewiesen wurde.

Dass ein Feststellungsbescheid der unrichtige Adressaten aufweist, als Nichtbescheid gilt, ist steuerlich unbestritten und wurde von der Literatur und Judikatur in eindeutiger Weise immer wieder festgehalten (s zB Kotschnigg UFSaktuell 05, 300 und SWK 06, S 672). Über das Vorliegen eines Nichtbescheides und damit einer ungültigen Tangente bei der Einkommensteuer konnte es daher keinerlei Zweifel geben. Der UFS geht davon aus, dass die Information, wonach der Feststellungsbescheid ungültig und daher die festgestellte Tangente im Einkommensteuerbescheid nicht rechtswirksam war, zu jenen Umständen gehört, die den Beteiligten bekannt sein musste, zumal der VwGH-Entscheidung ein jahrelanges Verfahren vorangegangen ist.

Dies wird dadurch untermauert, dass die Beteiligte im VwGH-Verfahren 2002/13/0224 vom 27. Februar 2008 als Beteiligte Nr. 941 in der Beschwerde vom 12. Dezember 2002 angeführt ist und daher jedenfalls über die Details der Aussagen in der VwGH-Beschwerde Bescheid wissen musste. Auf den Seiten 28 ff. dieser Beschwerde sind fast wortwörtlich die bereits in der Berufungsergänzung vom 4. Oktober 2002 angeführten Gründe für das Vorliegen von „Nichtbescheiden“ dargelegt. Es werden ausführlich die Argumente der Berufungsergänzung zitiert, um aufzuzeigen, warum die Bescheide nicht rechtsgültig ergangen sind. Ein rechtsgültiger Feststellungsbescheid liegt nicht vor, heißt es in der Beschwerde (Seite 30), weil der Bescheid nicht „an einen der in § 191 Abs 1 lit. c BAO genannten Adressaten“ ergangen ist. Damit steht fest, dass die Bw. von der Nichtigkeit der Bescheide als Beschwerdeführerin im Feststellungsverfahren längst informiert war, während sie im Einkommensteuerverfahren angibt, erst durch den Bescheid vom 7. Mai 2008 davon erfahren zu haben.

Aus den bezeichneten Gründen wäre schon im Jahr 2002 ein Wiederaufnahmeantrag zu stellen gewesen, was der Bw. auch bekannt sein musste. Diese Feststellung ist aufgrund der geschilderten Umstände auch nicht unsachlich, wie von der Bw. behauptet.

c. Zu bedenken ist auch, dass die Bw. – wie zahllose andere Beteiligte – bereits seit Februar 2002 auf die Erledigung des Feststellungsverfahrens (betreffend die „K & L“) wartete. Die – aus der Sicht der Bw. – positive Erledigung durch den VwGH (die angestrebt wurde) konnte der Bw. nicht verborgen bleiben, da sie an dem Verfahren ja selbst beteiligt war und in welchem sie eine Abänderung ihres Einkommensteuerbescheides erhoffte. Damit mussten der Bw. jedenfalls seit Februar bzw. März 2008 (Zustellung des VwGH-Beschlusses laut Angabe) – ungeachtet der vorangehenden Darlegungen – mögliche Wiederaufnahmegründe jedenfalls bekannt sein, sodass spätestens zu diesem Zeitpunkt der Wiederaufnahmeantrag unter Beachtung der Dreimonatsfrist gestellt hätte werden müssen. Die Unterlassung des Antrages trotz der obangeführten Kenntnisse bezüglich der genauen Umstände ist auch als „auffallende Sorglosigkeit“ iSd § 303 BAO zu werten.

5. Die Bw. bezieht sich, was den Wiederaufnahmegrund anbelangt ausschließlich auf den Zurückweisungsbescheid vom 7. Mai 2008 betreffend die Berufung gegen den Feststellungsbescheid 1989. Dieser Bescheid bildet ebensowenig wie die Entscheidung des VwGH eine neue Tatsache (Ritz, BAO, § 303, Rz 9; VwGH 17.9.1990, 90/15/0118) oder ein neues Beweismittel, sondern basiert selbst auf Tatsachen oder Beweismitteln.

Der besagte Zurückweisungsbescheid stellt daher gar keinen Wiederaufnahmegrund dar.

6. Anzumerken ist schließlich, dass die Abgabenbehörde zweiter Instanz zwar berechtigt ist, gemäß § 289 Abs 2 BAO den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern oder aufzuheben. Die Änderungsbefugnis ist aber durch die Sache begrenzt. Sache ist die Angelegenheit, die den Inhalt des Spruches der ersten Instanz gebildet hat (Ritz, BAO, § 289, Rz 38 ff.). Der Behörde bleibt es verwehrt über andere Anbringen abzusprechen.

Sache des gegenständlich strittigen Verfahrens ist eine Wiederaufnahme auf Antrag gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO. Über Anbringen betreffend eine Wiederaufnahme nach § 303 Abs. 4 BAO (amtswegige Wiederaufnahme) bzw. eine Abänderung nach § 295 BAO war demgemäß nicht abzusprechen (s zB auch UFS 26.6.2009, RV/0690-K/09).

7. Die Zurückweisung der Finanzverwaltung ist daher rechtskonform zustandegekommen, sodass die Berufung abzuweisen war. Auch im Fall der Einhaltung der bezeichneten Fristen wäre die Berufung abzuweisen, da der Zurückweisungsbescheid vom 7. Mai 2008 (basierend auf der Judikatur des VwGH) keinen Wiederaufnahmegrund darstellt.

Beilage: 1 Anonymisierungsblatt

Linz, am 24. September 2009