



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Dr.B.R., Ärztin, K,W4, vertreten durch Dr. Helmuth Parte, Steuerberater, 9020 Klagenfurt, Linsengasse 30, vom 15. Dezember 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Klagenfurt, vertreten durch ADir Herfried Hinteregger, vom 19. November 2008 betreffend Zurückweisung eines Antrages auf Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 1989 entschieden:

Der Berufung wird keine Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird im Spruch dahingehend abgeändert, dass der Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens vom 24. Juli 2008 als verspätet zurückgewiesen wird.

Entscheidungsgründe

Mit Eingabe vom 24. Juli 2008 beantragte Dr.B.R. (in der Folge Bw.) im Wege ihres steuerlichen Vertreters das Verfahren hinsichtlich des nach § 295 Bundesabgabenordnung (BAO) abgeänderten Einkommensteuerbescheides für 1989 vom 25. September 1998 gemäß § 303 BAO wieder aufzunehmen. Begründend führte die Bw. darin aus, dem dem angeführten Einkommensteuerbescheid zu Grunde liegenden Bescheid gemäß § 188 BAO vom 10. Februar 1997 fehle mangels gültigem Bescheidadressaten der Bescheidcharakter. Diese mittels des Bescheides vom 7. Mai 2008 vorgenommene Qualifizierung als Nicht-Bescheid, der keine Rechtswirkungen entfalten könne, stelle eine als tauglichen Wiederaufnahmsgrund anzusehende neu hervorgekommene Tatsache im Sinne des § 303 Abs. 1 lit. b BAO dar, an

deren Nichtgeltendmachung die Bw. als Wiederaufnahmewerberin kein grobes Verschulden treffe. Nach Darlegung des bisherigen Verfahrensverlaufes sowohl hinsichtlich des Feststellungsbescheides als auch bezüglich ihres eigenen Einkommensteuerbescheides wiederholte die Bw. ihre rechtlichen Ausführungen und verwies betreffend die Frage einer allfälligen Verjährung darauf, dass die beantragte Wiederaufnahme es einem Steuerpflichtigen ermögliche, seine Ansprüche innerhalb der Verjährungsfrist geltend zu machen.

Das Finanzamt Klagenfurt wies den Antrag der Bw. mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid vom 19. November 2008 ab und begründete seine Ansicht unter Hinweis auf § 304 lit. b BAO damit, der Wiederaufnahmeantrag wäre erst am 24. Juli 2008 – und somit außerhalb der in der BAO normierten Frist - eingebracht worden.

Ihre dagegen eingebrachte Berufung vom 15. Dezember 2008 stützte die Bw. zunächst auf den Einwand, es sei hinsichtlich der Einkommensteuer 1989 im Lichte des § 209a Abs. 2 BAO keine Verjährung eingetreten, da sowohl der im Gefolge einer Betriebsprüfung und nach Wiederaufnahme des Verfahrens ergangene Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO vom 10. Februar 1997 als auch der ursprüngliche Feststellungsbescheid vom 24. Mai 1991 Nicht-Bescheide seien und somit über die Erklärung zur einheitlichen und gesonderten Feststellung der Einkünfte für 1989 nicht bescheidmäßig abgesprochen worden sei. Darüber hinaus hätte die Behörde nach dem Ergebnis des das Feststellungsverfahren betreffenden Rechtsmittelverfahrens einen neuen abgeleiteten Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1989 zu erlassen, da wegen der indirekten Abhängigkeit des Einkommensteuerverfahrens von der Erledigung der Berufung im Feststellungsverfahren keine Verjährung eingetreten sein konnte. Es werde daher noch ausdrücklich beantragt, einen neuen abgeleiteten (Einkommensteuer-) Bescheid zu erlassen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Nach dem Inhalt der vorgelegten Verwaltungsakten sowie als Ergebnis ergänzender Datenbankabfragen ergibt sich nachstehender – als unstrittig anzusehender – und entscheidungsrelevanter Sachverhalt:

Die Bw. war als atypisch stille Gesellschafterin ab dem Jahre 1989 an der MLG III Leasing und Beteiligungs GesmbH und Mitgesellschafter, repräsentiert durch die KÖCK AG als deren Rechtsnachfolgerin, beteiligt.

Auf Grund der am 27. September 1990 abgegebenen Erklärung wurden mit Bescheid vom 24. Mai 1991 des Finanzamtes Wien 6/7/15 (im Folgenden Finanzamt Wien) die Einkünfte der Mitunternehmerschaft für das Jahr 1989 gemäß § 188 BAO einheitlich und gesondert

festgestellt und daraus abgeleitet der Bw. anteilige negative Einkünfte aus Gewerbebetrieb zugewiesen, die in deren Einkommensteuerbescheid für 1989 mit dem festgestellten Anteil Berücksichtigung fanden.

Im Gefolge einer bei der Mitunternehmerschaft durchgeföhrten Betriebsprüfung erging am 10. Februar 1997 ein neuer Feststellungsbescheid betreffend das Jahr 1989, der an die „Köck AG als Rechtsnachfolgerin der MLG III Leasing und Beteiligungs GesmbH und Mitgesellschafter“ adressiert war, wobei die Mitgesellschafter laut einer beiliegenden Liste definiert waren. In dieser Liste waren auch (noch) andere Personen angeführt, deren Anteile im Zeitpunkt der Bescheiderlassung bereits – im Erbwege oder durch Rechtsgeschäfte unter Lebenden – übertragen worden sind. Im Anschluss daran erließ das Finanzamt Klagenfurt der Bw. gegenüber einen nach § 295 BAO geänderten Einkommensteuerbescheid für 1989 mit dem Datum vom 25. September 1998, der unangefochten geblieben und am 30. Oktober 1998 in Rechtskraft erwachsen ist.

Gegen den Feststellungsbescheid vom 10. Februar 1997 wurde fristgerecht Berufung erhoben und im ergänzenden Schriftsatz vom 4. Oktober 2002 auf die Bezeichnung der Bescheidadressaten Bezug genommen. Die abweisende Berufungsentscheidung der damals zuständigen Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 28. Oktober 2002 war an die „Köck AG“ als Rechtsnachfolgerin der „MLG III Leasing und Beteiligungs GesmbH“ uznd weitere namentlich genannte Personen lauf Aufteilungsliste als ehemalige Mitgesellschafter“ adressiert und finden sich auch in dieser Auflistung zahlreiche Personen, deren Anteile bis zum Zeitpunkt der Erlassung der Berufungsentscheidung bereits auf ihre Rechtsnachfolger übergegangen ist. Dagegen wurde am 12. Dezember 2002 eine unter der Zahl 2002/13/0225 protokolierte Beschwerde beim Verwaltungsgerichtshof eingebbracht. Als einer von insgesamt 976 Beschwerdeführern ist auch die Bw. angeführt. In der Beschwerde wurde – somit auch im Namen der Bw. – ausführlich begründet dargetan, dass sowohl der Feststellungsbescheid vom 10. Februar 1997 als auch die diesen bestätigende und in Beschwerde gezogene Entscheidung der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 28. Oktober 2002 nicht namentlich an sämtliche Mitunternehmer bzw. deren Rechtsnachfolger als Bescheidadressaten, sondern bloß an die (ehemaligen) Mitgesellschafter laut einer jeweils beigefügten Auflistung gerichtet wurden und darüber hinaus in den Listen nicht mehr existente Personen als Mitgesellschafter aufgeschienen sind; aus diesem Grunde seien nach Ansicht aller 976 Beschwerdeführer diese Erledigungen sogenannte „Nicht-Bescheide“, die keine Rechtswirksamkeit hätten entfalten können.

Im Lichte dieser Umstände hat der Verwaltungsgerichtshof mit Beschluss vom 27. Februar 2008 – unter Verweis auf seinen Beschluss vom gleichen Tag, Zahl 2002/13/0224, zur Zahl 2002/13/0225 erkannt, dass die Bezug habende Beschwerde – als gegen einen Nicht-Bescheid gerichtet – als unzulässig zurückzuweisen sei.

Der Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes folgend wies das Finanzamt Wien auch die Berufung vom 17. April 1997 gegen den Feststellungsbescheid vom 10. Februar 1997 mit Bescheid vom 7. Mai 2008 als unzulässig zurück. Begründend führte das Finanzamt aus, wegen unrichtiger Bezeichnung der Bescheidadressaten sei der bekämpfte Feststellungsbescheid als Nicht-Bescheid anzusehen, der keine Rechtswirksamkeit entfalten habe können und sei daher die Berufung dagegen nicht möglich.

Der dem gegenständlichen Berufungsverfahren zu Grunde liegende und mit 24. Juli 2008 datierte Wiederaufnahmsantrag wurde am selben Tag mittels Telefax beim Finanzamt Klagenfurt eingebracht.

In rechtlicher Hinsicht ist Folgendes auszuführen:

Gemäß § 207 Abs. 1 BAO unterliegt das Recht, eine Abgabe festzusetzen, (...) der Verjährung, wobei die Verjährungsfrist nach Abs. 2 leg.cit. bei der veranlagten Einkommensteuer fünf Jahre beträgt.

Die Verjährung beginnt gemäß § 208 Abs. 1 lit. a BAO bei der zu veranlagenden Einkommensteuer mit Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist und entsteht der genannte Abgabenanspruch nach § 4 Abs. 2 lit. a Z 2 BAO bei der zu veranlagenden Einkommensteuer mit Ablauf des Kalenderjahres, für das die Veranlagung vorgenommen wird, soweit (...).

Nach § 209 BAO verlängert sich die Verjährungsfrist – auch mehrfach – um jeweils ein Jahr, wenn innerhalb der (eventuell bereits verlängerten) Verjährungsfrist nach außen erkennbare Amtshandlungen (...) unternommen werden.

Schließlich ist noch im Abs. 3 des § 209 leg.cit. in der hier zur Anwendung zu bringenden Fassung BGBl. I 2004/57 (SteuerreformG 2005) normiert, dass das Recht auf Festsetzung einer Abgabe spätestens zehn Jahre nach Entstehen des Abgabenanspruchs (§ 4) verjährt.

Der im Ergebnis auf eine Neufestsetzung der Einkommensteuer 1989 abzielende gegenständliche Wiederaufnahmsantrag ist daher im Lichte der gerade dargestellten und die Verjährung zum Inhalt habenden Norm auf seine Rechtszeitigkeit zu überprüfen.

Im vorliegenden Fall entstand der Abgabenanspruch bezüglich der zu veranlagenden Einkommensteuer 1989 mit Ablauf des Jahres 1989. Das Recht, die Abgabe (neu) festzusetzen verjährt somit spätestens zehn Jahre danach, also mit Ablauf des Jahres 1999. Selbst unter Berücksichtigung der – aber hier ohnehin nicht anzuwendenden – Rechtslage vor dem SteuerreformG 2005, wonach diese „absolute“ Verjährungsfrist gemäß § 209 Abs. 3 BAO fünfzehn Jahre betragen hatte und daher – erst – mit Ablauf des Jahres 2004 abgelaufen

gewesen wäre, erweist sich der gegenständliche Antrag vom 24. Juli 2008 wegen bereits eingetretener Festsetzungsverjährung als verspätet.

Im Zusammenhang mit einer Wiederaufnahme eines Verfahrens sind allerdings hinsichtlich der Verjährung auch die Bestimmungen der §§ 303 ff BAO zu beachten.

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.

§ 304 BAO normiert, dass nach Eintritt der Verjährung eine Wiederaufnahme des Verfahrens ausgeschlossen ist, sofern ihr nicht ein

- a) 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, oder
- b) 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.

Daraus erhellt, dass die „absolute“ Verjährungsfrist des § 209 Abs. 3 BAO – mit zehn bzw. vor dem BGBl. I 2004/57 mit fünfzehn Jahren – auch die Frist des § 304 lit. a BAO begrenzt (vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar³, Tz 5 zu § 303, unter Hinweis auf Ellinger u.a., BAO³, § 209, Anm. 20, und § 304, Anm. 2). Da – wie gerade oben dargelegt – die „absolute“ Verjährung mit Ende 1999 bzw. spätestens mit Ende 2004 eingetreten ist, ist der zu beurteilende Antrag vom 24. Juli 2008 auch im Hinblick auf die lit. a des § 304 BAO jedenfalls als verspätet eingebracht anzusehen.

Mit § 304 lit. b BAO idF BGBl. 1994/681 wurde die Möglichkeit geschaffen, eine Wiederaufnahme über Antrag auch dann vorzunehmen, wenn die in der lit. a leg.cit. enthaltene Frist schon abgelaufen ist, mit anderen Worten also, wenn ein Wiederaufnahmsantrag erst nach Ablauf der „absoluten“ Verjährungsfrist gestellt worden ist.

Die Fünfjahresfrist des § 304 lit. b BAO wiederum beginnt mit der Rechtskraft des das Verfahren abschließenden Bescheides zu laufen, wobei unter „Rechtskraft“ diesfalls die formelle Rechtskraft zu verstehen ist (vgl. Ritz, a.a.O., unter Verweis auf Ellinger u.a., a.a.O., § 304, Anm. 5).

Unbestritten geblieben ist, dass der das Verfahren abschließende Einkommensteuerbescheid für 1989 am 25. September 1998 ergangen ist, nicht angefochten wurde und am 30. Oktober 1998 formell rechtskräftig geworden ist. Unter Berücksichtigung einer Frist von fünf Jahren ab

diesem Zeitpunkt hätte ein Wiederaufnahmsantrag spätestens am 30. Oktober 2003 eingebbracht werden müssen, um als rechtzeitig im Sinne des § 304 lit. b BAO qualifiziert zu werden; dies ist aber tatsächlich nicht geschehen.

Die Versagung der im Antrag vom 24. Juli 2008 begehrten Wiederaufnahme mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid wegen Eintritt der Verjährung erfolgte somit zu Recht.

Wenn nun die Bw. unter Hinweis auf § 209a Abs. 2 BAO einwendet, es könne schon auf Grund dieser Bestimmung Verjährung nicht eingetreten sein, da die sie betreffende Einkommensteuerveranlagung mittelbar von der Erledigung der abgegebenen einheitlichen und gesonderten Feststellungserklärung und auch der Berufung im Feststellungsverfahren abhängig gewesen sei, so ist ihr Folgendes entgegenzuhalten:

Hängt eine Abgabenfestsetzung unmittelbar oder mittelbar von der Erledigung einer Berufung oder eines in Abgabenvorschriften vorgesehenen Antrages (§ 85) ab, so steht nach § 209a Abs. 2 BAO der Abgabenfestsetzung 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 § 202 Abs. 1 oder wenn ein Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens rechtzeitig im Sinn des § 304 eingebracht wurde.

Aus dieser Bestimmung ergibt sich – anders als dies die Bw. sieht – nicht, dass dadurch der Eintritt der Verjährung ausgeschlossen ist, sondern wurde im Gegenteil damit die Möglichkeit geschaffen, trotz bereits eingetretener Verjährung in den dort normierten Fällen und unter den darin angeführten Voraussetzungen eine Abgabenfestsetzung vornehmen zu können. Mit dieser Norm sollte indes kein neuer verfahrensrechtlicher Titel, sondern bloß die Möglichkeit eröffnet werden, nach Maßgabe und im Rahmen der bestehenden verfahrensrechtlichen Instrumente eine Abgabenfestsetzung auch nach Ablauf der Verjährungsfristen vornehmen zu können. Denkbar wäre auch der Fall, dass im zu Grunde liegenden Feststellungsverfahren gemäß § 188 BAO eine Berufung oder ein entsprechender Antrag abhängig ist, woraus eine mittelbare Abhängigkeit des Einkommensteuerverfahrens abgeleitet werden kann. Sollte über derartige Anbringen später eine Entscheidung getroffen werden, so könnte eine geänderte Einkommensteuerfestsetzung trotz bereits eingetretener Verjährung dennoch etwa nach § 295 BAO erfolgen (vgl. Ritz, a.a.O., § 209a, Tz 6ff; Ellinger u.a., a.a.O., § 209a, Anm. 10).

Grundlegende Voraussetzung für die Anwendung des § 209a Abs. 2 BAO ist aber auch, dass die dort angeführte Berufung bzw. der Antrag fristgerecht eingebracht worden ist, wobei bezüglich eines Antrages auf Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Rechtzeitigkeit auf die Bestimmung des § 304 BAO verwiesen wird. Dass allerdings der berufungsgegenständliche Wiederaufnahmsantrag vom 24. Juli 2008 nicht rechtzeitig im Sinne des § 304 BAO eingebracht worden ist, wurde schon oben dargelegt und wird zur Vermeidung

von Wiederholungen auf die betreffenden Ausführungen hingewiesen. Auch aus dieser Sicht konnte der Berufung somit kein Erfolg beschieden sein.

Wenn auch der Unabhängige Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz gemäß § 289 Abs. 2 BAO berechtigt ist, den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern oder aufzuheben, so ist dennoch seine Änderungsbefugnis durch die Sache begrenzt. Sache ist die Angelegenheit, die den Inhalt des Spruches erster Instanz gebildet hat (vgl. Ritz, a.a.O., Tz 38 zu § 289). Sache des vorliegenden Berufungsverfahrens ist nun einzig und allein die Frage der Rechtsrichtigkeit des nach dem Spruch in Verbindung mit der Begründung über die Rechtzeitigkeit des Wiederaufnahmsantrages vom 24. Juli 2008 absprechenden Bescheides vom 19. November 2008.

Eine Überschreitung der Kognitionsbefugnis würde eine Unzuständigkeit der Abgabenbehörde zweiter Instanz nach sich ziehen (Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 2. März 2006, ZI. 2005/15/0125). Aus diesem Grund musste es der Berufungsbehörde verwehrt bleiben, in der gegenständlichen Entscheidung – abgesehen von der Frage der Rechtzeitigkeit des Wiederaufnahmsantrages vom 24. Juli 2008 – über andere Anbringen abzusprechen. Ob nun allfällige im Feststellungsverfahren eingebrachte Anträge und/oder Rechtsmittel zu einer Abgabenfestsetzung trotz Eintritt der Verjährung etwa im Rahmen des § 295 BAO führen könnten, ist in sinngemäßer Anwendung der gerade zitierten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes der Entscheidungsbefugnis des Unabhängigen Finanzsenates entzogen.

Aus dem gleichen Grund konnte auch kein Abspruch über den erstmals in der Berufungsschrift vom 15. Dezember 2008 gestellten Antrag auf Erlassung eines abgeleiteten Einkommensteuerbescheides für das Jahr 1989 durch die Berufungsbehörde erfolgen, da zur Vornahme einer Maßnahme nach § 295 BAO ausschließlich die Abgabenbehörde erster Instanz zuständig ist (vgl. Ritz, a.a.O., Tz 2 zu § 295; Stoll, BAO, 2860; Ellinger u.a., a.a.O., § 295 Anm. 9).

Der Hinweis der Bw. auf eine dem Wiederaufnahmsantrag beigelegte schriftliche Auskunft des Bundesministeriums für Finanzen vom 28. Oktober 2005 ist insoferne nicht geeignet, der Berufung zum Erfolg zu verhelfen, als es sich dabei um eine den Unabhängigen Finanzsenat nicht bindende Rechtsquelle handelt. Darüber hinaus ist zu beachten, dass die von der Bw. daraus abgeleitete Ansicht, eine Wiederaufnahme sei bei der gegebenen Sachlage vorzunehmen, von der Berufungsbehörde nicht geteilt wird. So werden im genannten Auskunftsschreiben zwar allgemein die – materiell-rechtlichen – Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme und Zusammenhänge mit anderen verfahrensrechtlichen Maßnahmen dargelegt, auf die rechtzeitige Antragstellung wurde darin jedoch nicht eingegangen. In

verständlicher Würdigung des Inhaltes der Anfragebeantwortung kann diesem wohl nur die Bedeutung beigemessen werden, dass die von der Bw. gewünschten verfahrensrechtlichen Konsequenzen selbstredend nur bei zeit- bzw. fristgerechter Antragstellung eintreten könnten.

Obschon vom Finanzamt Klagenfurt im bekämpften Bescheid nicht behandelt, wird in der Folge nur der Vollständigkeit halber und ohne in die Entscheidungskompetenz des Finanzamtes einzutreten kurz auf die Frage der Rechtzeitigkeit im Sinne des § 303 BAO eingegangen.

Die Bw. hat als einzigen Grund für ihren Antrag auf Wiederaufnahme ins Treffen geführt, die Qualifizierung des Feststellungsbescheides vom 10. Februar 1997 mittels Bescheid des Finanzamtes Wien vom 7. Mai 2008 als Nicht-Bescheid stelle eine neu hervorgekommene Tatsache dar, die gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO eine Wiederaufnahme rechtfertigen würde. Hiezu wird bemerkt:

Nach § 303 Abs. 2 BAO ist ein Antrag auf Wiederaufnahme binnen einer Frist von drei 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.

Diese Frist von drei Monaten beginnt mit der Kenntnis des Wiederaufnahmsgrundes, nicht erst mit dessen Beweisbarkeit zu laufen (vgl. Ritz, a.a.O., Tz 28 zu § 303, Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 3. Oktober 1984, Zl. 83/13/0067) und ist als gesetzliche Frist nicht verlängerbar. Hinsichtlich der Kenntnis des Wiederaufnahmsgrundes hat eine vertretene Partei gegenüber der Abgabenbehörde nicht nur ihre eigenen Handlungen und Unterlassungen, sondern auch die derjenigen Personen, deren sie sich zur Erfüllung ihrer steuerlichen Pflichten bedient, zu vertreten (vgl. Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 12. August 1994, Zl. 91/14/0018, 0042).

Nun wurde aber schon im Verwaltungsgerichtshofverfahren Zl. 2002/13/0225 in der Berufungsschrift auf Seite 28 ausdrücklich darauf hingewiesen, dass es sich bei den mit Berufung vom 17. April 1997 bekämpften Bescheiden (Anm.: darunter enthalten auch der Feststellungsbescheid vom 10. Februar 1997 betreffend Einkünfte des Jahres 1989) um Nicht-Bescheide handle. Einer der insgesamt 976 Beschwerdeführer/innen im damaligen Verfahren war die nunmehrige Berufungswerberin und wurde die Beschwerde in Vertretung sämtlicher Beschwerdeführer/innen von einer Steuerberatungskanzlei am 12. Dezember 2002 eingebracht. Im Lichte der gerade dargestellten herrschenden Meinung hatte die Bw. – über den Umweg ihrer steuerlichen Vertretung – somit zum damaligen Zeitpunkt Kenntnis davon

bzw. musste sie sich deren Kenntnis zurechnen lassen, dass es sich bei der Erledigung um einen „Nicht-Bescheid“ gehandelt hat.

Selbst wenn man also – was aber, wie noch weiter unten dargelegt wird, gar nicht der Fall ist – den sogenannten „Nicht-Bescheid“ als Tatsache im Sinne des § 303 Abs. 1 lit. b BAO ansehen könnte, so hatte die Bw. von dieser „Tatsache“ schon im Dezember 2002 Kenntnis und war daher Ende Juli 2008 die dreimonatige Frist zur rechtzeitigen Einbringung eines Wiederaufnahmsantrages längst überschritten. Insgesamt gesehen hat das Finanzamt Klagenfurt den Wiederaufnahmsantrag somit zu Recht als verspätet eingebracht qualifiziert.

Verspätete Wiederaufnahmsanträge sind zurückzuweisen (vgl. Ritz, a.a.O., Tz 28 zu § 303, unter Hinweis auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 22. Februar 1994, ZI. 91/14/0069, und Stoll, BAO, 2916). Weiters verweisen Ellinger u.a., a.a.O., § 303 E 140, auf die Judikate des Verwaltungsgerichtshofes vom 19. September 1995, ZI. 95/14/0055, und vom 18. Oktober 1995, ZI. 92/13/0265, und die darin zum Ausdruck gebrachte Ansicht, dass ein Wiederaufnahmswerber nicht schon dadurch in seinen Rechten verletzt wird, dass der Wiederaufnahmsantrag nicht zurück-, sondern abgewiesen wird (so auch Stoll, BAO, 2682, zu § 273).

Im Rahmen der Berufungsbehörde im § 289 Abs. 2 BAO eingeräumten Befugnisse war der angefochtene Bescheid daher – allerdings bloß – im Spruch dahingehend abzuändern, dass der Wiederaufnahmsantrag vom 24. Juli 2008 nicht ab-, sondern zurückgewiesen wird (vgl. Ritz, a.a.O., Tz 42 zu § 289, und Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 21. Oktober 1999, ZI. 98/15/0195), weshalb spruchgemäß zu entscheiden war.

Obgleich die Berufungsbehörde infolge der Einschränkung der Änderungsbefugnis auf die Sache nicht berechtigt ist, in Übergehung der ersten Instanz über einen von dieser nicht behandelten Wiederaufnahmsgrund zu erkennen (vgl. Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 2. März 2006, ZI. 2005/15/0125), so wird diesbezüglich bloß informativ und ohne dass dies einen anfechtbaren Bestandteil des vorliegenden Bescheides darstellen soll, Folgendes ausgeführt:

Tatsachen sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände (vgl. Ritz, a.a.O., Tz 3 zu § 303; Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 26. Jänner 1999, ZI. 98/14/0038 und vom 26. Juli 2000, ZI. 95/14/0094), also Sachverhaltselemente wie Zustände, Vorgänge, Beziehungen oder Eigenschaften (vgl. Ritz, a.a.O., Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 23. April 1998, ZI. 95/15/0108, und vom 19. November 1998, ZI. 96/15/0148)).

Keine Tatsachen und daher keine Wiederaufnahmsgründe stellen neue Erkenntnisse in Bezug auf die rechtliche Beurteilung von Sachverhaltselementen, Entscheidungen von Gerichten oder Verwaltungsbehörden oder höchstgerichtliche Erkenntnisse dar (vgl. dazu die bei Ritz, a.a.O., Tz 9 zu § 303, zahlreich angeführten Beispiele samt Bezug habender Verwaltungsgerichtshofjudikatur).

Die Qualifikation der Erledigung vom 10. Februar 1997 als Nicht-Bescheid durch das Finanzamt Wien mittels Zurückweisungsbescheid vom 7. Mai 2008 stellt sich demnach nicht als Tatsache, sondern als rechtliche Beurteilung einer bestimmten Tatsache, somit bloß als Konsequenz einer Tatsache, nämlich des Umstandes, dass die Erledigung vom 10. Februar 1997 zum Teil an damals nicht mehr an der Mitunternehmerschaft beteiligte Personen adressiert war, dar.

Dieser Umstand, also die zum Teil unrichtig erfolgte Bezeichnung der Adressaten, war aber der Bw. – wenn schon nicht persönlich, so zumindest doch über den Umweg ihrer steuerlichen Vertretung – unter Berücksichtigung der Ausführungen sowohl in der Beschwerdeschrift als auch im die Berufung vom 17. April 1997 ergänzenden Schriftsatz vom 4. Oktober 2002, somit also ebenfalls weit mehr als drei Monate vor Einbringung des Wiederaufnahmsantrages Ende Juli 2008, bekannt.

Klagenfurt, am 15. Juni 2009