



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden HR Dr. Zemrosser und die weiteren Mitglieder HR Dr. Ploner, Heinz Hengl und MMag. Dr. Rudolf Dörflinger im Beisein der Schriftführerin FOI Orasch über die **Berufung** des Bw., vertreten durch Steuerberater, vom 15. Oktober 2008 gegen den **Bescheid** des Finanzamtes Klagenfurt vom 30. September 2008 betreffend **Abweisung eines Antrages auf Wiederaufnahme des Verfahrens** gemäß § 303 BAO nach der am 23. März 2009 in 9020 Klagenfurt am Wörthersee,  
Dr. Herrmannngasse 3, durchgeführten Berufungsverhandlung

**entschieden:**

Der Berufung wird **nicht Folge gegeben**.

Der angefochtene Bescheid wird im Spruch dahingehend **abgeändert**, dass der Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens vom 30. Juli 2008 als verspätet **zurückgewiesen** wird.

### Entscheidungsgründe

Mit Eingabe vom 30. Juli 2008 beantragte der Berufungswerber (in der Folge auch: Bw.), das Verfahren hinsichtlich des nach § 295 Bundesabgabenordnung (BAO) abgeänderten Einkommensteuer (ESt-) Bescheides für 1989 vom 10. Jänner 2002 gemäß § 303 BAO wiederzunehmen. Begründend dazu führte der Bw. aus, dem – dem angeführten Einkommensteuerbescheid zugrundeliegenden – Bescheid gemäß § 188 BAO vom 10. Februar 1997 fehle mangels gültigem Bescheidadressaten der Bescheidcharakter. Diese mittels des Bescheides des Finanzamtes Klagenfurt vom 10. Jänner 2002 vorgenommene Qualifizierung als Nichtbescheid, 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 den Bw. als Wiederaufnahmswerber kein grobes Verschulden treffe. Diese Ansicht werde im Übrigen auch in einer Auskunftserteilung des Bundesministeriums für Finanzen vom 28. Oktober 2005 geteilt, welche dem gegenständlichen Antrag beigefügt war. Nach Darlegung des bisherigen Verfahrensverlaufes sowohl hinsichtlich des Feststellungsbescheides als auch bezüglich seines eigenen ESt-Bescheides führte der Bw. in rechtlicher Hinsicht aus, der abgeleitete ESt-Bescheid sei daher rechtswidrig ergangen, 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 (im Folgenden auch bloß: Finanzamt oder FA) wies den Antrag des Bw. mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid ab und begründete seine Ansicht unter Hinweis auf § 304 lit. b BAO damit, der Wiederaufnahmsantrag wäre erst nach Ablauf der dort normierten Frist eingebracht worden.

Seine dagegen fristgerecht erhobene Berufung stützte der Bw. auf den Einwand, es wäre erst im Jahr 2008, nämlich mit Bescheid des Finanzamtes Wien 1/2/3 (in der Folge auch: Finanzamt oder FA Wien) vom 7. Mai 2008, hervorgekommen, dass der Bescheid betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 1989 mangels gültigem Bescheidadressaten als Nichtbescheid anzusehen und daher als Grundlagenbescheid nicht existent gewesen sei. Die Verjährungsfrist hätte sohin erst mit 7. Mai 2008 zu laufen beginnen können. Weiters werde auf die Begründung des Wiederaufnahmsantrages sowie nochmals auf das der Berufungsschrift beigelegte Schreiben des BMF vom 28. Oktober 2005 betreffend die Verjährung bzw. die Wiederaufnahme des Verfahrens verwiesen.

***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:

Der Berufungswerber war als atypisch stiller Gesellschafter ab dem Jahr 1989 an der ABC-9-GmbH und Mitgesellschafter, repräsentiert durch die XY-AG als deren Rechtsnachfolgerin, beteiligt. Diese Mitunternehmerschaft ist im Jahr 2000 beendet worden.

Aufgrund der am 27. September 1990 abgegebenen Erklärung wurden mit Bescheid vom 24. Mai 1991 des Finanzamtes Wien die Einkünfte der Mitunternehmerschaft für das Jahr 1989 gemäß § 188 BAO einheitlich und gesondert festgestellt und daraus abgeleitet dem Bw.

---

anteilige negative Einkünfte aus Gewerbebetrieb zugewiesen, die in dessen ESt-Bescheid für 1989 vom 6. Oktober 1992 mit dem festgestellten Anteil berücksichtigt worden waren.

Im Gefolge einer bei dieser Mitunternehmerschaft durchgeführten Betriebsprüfung erging am 10. Februar 1997 ein neuer Feststellungsbescheid betreffend das Jahr 1989, welcher an die "XY-AG als RNF der ABC-9-GmbH *und Mitgesell.*" adressiert war, wobei die Mitgesellschafter laut einer beiliegenden Liste definiert waren. In dieser Liste waren auch (noch) Personen angeführt, deren Anteile im Zeitpunkt der Bescheiderlassung bereits – im Erbwege oder durch Rechtsgeschäfte unter Lebenden – übertragen worden waren.

Weiters war der Bw. noch an anderen Unternehmen beteiligt und wurden u.a. die Einkünfte aus einer dieser Beteiligungen mit Bescheid des zuständigen Finanzamtes vom 19. Februar 1998 festgestellt.

Unter Hinweis auf den vom zuletzt angeführten Finanzamt erlassenen Bescheid vom 19. Februar 1998 und den dort getroffenen Feststellungen erging an den Bw. mit Datum 10. Jänner 2002 ein gemäß § 295 BAO geänderter ESt-Bescheid für das Jahr 1989. Die dagegen erhobene Berufung wurde am 22. März 2002 niederschriftlich zurückgezogen und erwuchs der diesbezügliche Gegenstandsloserklärungsbescheid vom 25. März 2002 mit 2. Mai 2002 in Rechtskraft.

Zwischenzeitig war gegen den Feststellungsbescheid des FA Wien vom 10. Februar 1997 fristgerecht Berufung erhoben und schließlich im ergänzenden Schriftsatz vom 4. Oktober 2002 auf die Bezeichnung der Bescheidadressaten Bezug genommen worden. Die abweisende Berufungsentscheidung der damals zuständigen Finanzlandesdirektion Wien vom 28. Oktober 2002 war an die "XY-AG" als RNF der "ABC-9-GmbH *und weitere namentlich genannte Personen laut 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 waren.

Dagegen wurde am 12. Dezember 2002 eine unter der Zahl 2002/13/0225 protokolierte Beschwerde beim Verwaltungsgerichtshof (VwGH) eingebracht. Als einer von insgesamt 976 Beschwerdeführern ist auch der Bw. angeführt. Darin wurde – sohin auch im Namen des Bw. – ausführlich begründet dargetan, dass sowohl der Feststellungsbescheid vom 10. Februar 1997 als auch die diesen bestätigende und in Beschwerde gezogene Entscheidung der Finanzlandesdirektion 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 gewesen waren und darüber hinaus in den Listen nicht mehr existente Personen als Mitgesellschafter

---

aufgeschielen sind. Aus diesem Grunde seien nach Ansicht aller 976 Beschwerdeführer diese Erledigungen sogenannte "Nicht-Bescheide", welche keine Rechtswirksamkeit entfalten hätten können.

Im Lichte dieser Umstände hat der VwGH betreffend die Berufungsentscheidung vom 28. Oktober 2002 mit Beschluss vom 27. Februar 2008 – unter Verweis auf seinen Beschluss vom gleichen Tag, Zl. 2002/13/0224, – zur Zahl 2002/13/0225 erkannt, dass die bezughabende Beschwerde – als gegen einen Nicht-Bescheid gerichtet – als unzulässig zurückzuweisen war.

Der Ansicht des VwGH folgend wies das FA Wien sohin 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 des Bescheidadressaten wäre der bekämpfte Feststellungsbescheid als Nichtbescheid anzusehen, welcher keine Rechtswirkungen entfalten konnte, und sei daher eine Berufung dagegen nicht möglich.

Der dem gegenständlichen Berufungsverfahren zugrundeliegende und mit 30. Juli 2008 datierte Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens wurde am gleichen Tag beim Finanzamt Klagenfurt eingebracht. Ein ausdrücklicher Antrag auf Neufestsetzung der Einkommensteuer 1989 findet sich darin nicht.

Der festgestellte Sachverhalt ist rechtlich wie folgt zu würdigen:

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 Abs. 1 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 leg. cit. in der hier zur Anwendung zu bringenden Fassung BGBI. I 2004/57 (SteuerreformG 2005) normiert, dass das Recht auf Festsetzung einer Abgabe spätestens zehn Jahre nach Entstehung des Abgabenanspruches (§ 4) verjährt.

Der im Ergebnis auf eine Neufestsetzung der Einkommensteuer 1989 abzielende berufungsgegenständliche Wiederaufnahmsantrag war daher im Lichte der gerade dargestellten und die Verjährung zum Inhalt habenden Normen auf seine Rechtzeitigkeit 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 verjährte sohin spätestens zehn Jahre danach, also mit Ablauf des Jahres 1999. Selbst unter Berücksichtigung der – 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 Ende des Jahres 2004 abgelaufen gewesen wäre, erweist sich der gegenständliche Antrag vom 30. Juli 2008 wegen bereits eingetretener Festsetzungsverjährung als verspätet.

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

Im § 304 BAO ist bestimmt, *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 erheilt, dass auch noch ungeachtet einer bereits eingetretenen Verjährung eine Wiederaufnahme eines Verfahrens zulässig ist, sofern die Voraussetzungen der §§ 303 und 304 BAO erfüllt sind.

Zu beachten ist hiebei, dass die „absolute“ Verjährungsfrist des § 209 Abs. 3 BAO – mit zehn bzw. vor dem BGBl. I 2002/57 mit fünfzehn Jahren – auch die Frist des § 304 lit. a BAO

begrenzt (*Ritz*, Bundesabgabenordnung, Kommentar<sup>3</sup>, Tz 5 zu § 303, unter Hinweis auf *Ellinger ua*, BAO<sup>3</sup>, § 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, war der hier zu beurteilende Antrag vom 30. 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 (*Ritz*, a.a.O., unter Verweis auf *Ellinger ua*, a.a.O., § 304 Anm 5). Unbestritten geblieben ist, dass der das Verfahren abschließende Einkommensteuerbescheid für 1989 am 10. Jänner 2002 ergangen ist, und infolge Zurücknahme und Gegenstandsloserklärung der dagegen erhobenen Berufung mit 2. Mai 2002 formell rechtskräftig geworden ist. Unter Berücksichtigung einer Frist von fünf Jahren ab diesem Zeitpunkt hätte ein Wiederaufnahmsantrag spätestens am 2. Mai 2007 eingebracht werden müssen, um als rechtzeitig im Sinne des § 304 lit. b BAO qualifiziert zu werden, was aber tatsächlich nicht geschehen ist.

Die Versagung der im Antrag vom 30. Juli 2008 begehrten Wiederaufnahme mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid wegen Eintritt der Verjährung erfolgte demnach zu Recht.

Wenn auch vom Bw. nicht expliziert releviert, so wäre bei bereits eingetretener Verjährung im Zusammenhang mit einem Wiederaufnahmsantrag noch die Norm des § 209a Abs. 2 BAO zu berücksichtigen.

Dieser zufolge steht – wenn eine Abgabenfestsetzung unmittelbar oder mittelbar von der Erledigung einer Berufung oder eines in Abgabenvorschriften vorgesehenen Antrages (§ 85) abhängt – *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 § 302 Abs. 1 oder wenn ein Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens rechtzeitig im Sinn des § 304 eingebracht wurde.*

Mit dieser Norm sollte indes kein neuer verfahrensrechtlicher Titel für eine – etwa erstmalige oder geänderte – Festsetzung einer Abgabe geschaffen, sondern bloß die Möglichkeit eröffnet werden, nach Maßgabe und im Rahmen der bestehenden verfahrensrechtlichen Instrumente eine Abgabenfestsetzung auch nach Ablauf der Verjährungsfristen durchführen zu können.

---

Denkbar wäre etwa der Fall, dass im zugrundeliegenden Feststellungsverfahren gemäß § 188 BAO eine Berufung oder ein entsprechender Antrag anhängig 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 einer bereits eingetretenen Verjährung dennoch etwa nach § 295 BAO erfolgen (*Ritz*, a.a.O., § 209a, Tz 6ff; *Ellinger ua*, 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 30. Juli 2008 nicht rechtzeitig im Sinne des § 304 BAO eingebracht worden war, wurde gerade oben dargelegt und wird zur Vermeidung von Wiederholungen auf die betreffenden Ausführungen hingewiesen. Auch aus dieser Sicht konnte der Berufung sohin ein Erfolg nicht beschieden sein.

Wenn auch der UFS 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 (*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 30. Juli 2008 absprechenden Bescheides vom 30. September 2008.

Eine Überschreitung der Kognitionsbefugnis würde eine Unzuständigkeit der Abgabenbehörde zweiter Instanz nach sich ziehen (Erkenntnis des VwGH vom 2. März 2006, 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 30. 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 VwGH der Entscheidungsbefugnis des UFS entzogen.

Der mehrfache Hinweis des Bw. auf eine beigelegte schriftliche Auskunft des BMF vom 28. Oktober 2005 ist insofern nicht geeignet, der Berufung zum Erfolg zu verhelfen, als es sich dabei um eine den Unabhängigen Finanzsenat nicht bindende Rechtsquelle handelt. Darüber hinaus wäre zu beachten, dass die vom Bw. daraus – wenn schon nicht dezidiert, so aber

doch klar erkennbar – 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 indes nicht eingegangen. In verständlicher Würdigung des Inhaltes der Anfragebeantwortung kann diesem wohl nur die Bedeutung beigemessen werden, dass die vom Bw. gewünschten verfahrensrechtlichen Konsequenzen selbstredend nur bei zeit- bzw. fristgerechter Antragstellung eintreten könnten.

Obschon vom Finanzamt im bekämpften Bescheid nicht behandelt, wird in der Folge nur der Vollständigkeit halber und ohne in die Entscheidungskompetenz des Finanzamtes einzugreifen kurz auf die Frage der Rechtzeitigkeit im Sinne des § 303 Abs. 2 BAO eingegangen.

Der Bw. hat als einzigen Grund für seinen Antrag auf Wiederaufnahme zunächst ins Treffen geführt, mit (Anm.: gemeint Einkommensteuer-) Bescheid des Finanzamtes Klagenfurt vom 10. Jänner 2002 wäre für 1989 festgestellt worden, dass es sich bei dem diesem Verfahren zugrundeliegenden Feststellungsbescheid um einen so genannten Nichtbescheid handle.

Angesichts des Umstandes, dass der Bescheid vom 10. Jänner 2002 eine solche Feststellung gar nicht enthält, und es sich dabei ganz offenkundig um ein Versehen handelte, hat der Bw. sein Vorbringen in der Berufungsschrift dann dahingehend korrigiert, dass die Qualifizierung des Feststellungsbescheides vom 10. Februar 1997 mittels Bescheid des Finanzamtes Wien 1/2/3 vom 7. Mai 2008 als Nichtbescheid eine neu hervorgekommene Tatsache darstelle, die gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO zur Wiederaufnahme berechtigen 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 (*Ritz, a.a.O., Tz 28 zu § 303, VwGH vom 3. Oktober 1984, 83/13/0067*) und ist als gesetzliche Frist nicht verlängerbar. Hinsichtlich der Kenntnis des Wiederaufnahmsgrundes hat eine vertretene Partei sich auch die Kenntnis des Vertreters zurechnen zu lassen (*Ritz, a.a.O., Tz 27*), da die 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 hat (VwGH vom 12. August 1994, 91/14/0018, 0042).

Nun wurde aber schon im VwGH-Verfahren 2002/13/0225 in der Beschwerdeschrift 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 Nichtbescheide handle. Einer der insgesamt 976 Beschwerdeführer im damaligen Verfahren war der nunmehrige Berufungswerber und wurde die Beschwerde in Vertretung sämtlicher Beschwerdeführer von einer Steuerberatungskanzlei am 12. Dezember 2002 eingebracht. Im Lichte der gerade dargestellten herrschenden Meinung hatte der Bw. – über den Umweg seiner steuerlichen Vertretung – sohin schon zum damaligen Zeitpunkt Kenntnis davon bzw. musste er sich deren Kenntnis zurechnen lassen, dass es sich bei der Erledigung vom 10. Februar 1997 um einen „Nichtbescheid“ gehandelt hatte.

Selbst wenn man also – was aber, wie noch weiter unten dargelegt wird, gar nicht der Fall ist – den sogenannten „Nichtbescheid“ als Tatsache im Sinne des § 303 Abs. 1 lit. b BAO ansehen könnte, so hatte der Bw. von dieser „Tatsache“ schon im Dezember 2002 Kenntnis gehabt und war daher im Juli 2008 die dreimonatige Frist zur rechtzeitigen Einbringung eines Wiederaufnahmsantrages längst überschritten.

Insgesamt gesehen hat das Finanzamt Klagfurt den Wiederaufnahmsantrag sohin zu Recht als verspätet eingebracht qualifiziert.

Verspätete Wiederaufnahmsanträge sind zurückzuweisen (*Ritz*, a.a.O., Tz 28 zu § 303, unter Hinweis auf VwGH vom 22. Februar 1994, 91/14/0069, und *Stoll*, BAO, 2916). Dem gegenüber verweisen *Ellinger ua*, a.a.O., § 303 E 140, auf die Judikate des VwGH vom 19. September 1995, 95/14/0055, und vom 18. Oktober 1995, 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).

In diesem Sinne war sohin der angefochtene Bescheid im Spruch dahingehend abzuändern und daher spruchgemäß zu entscheiden.

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

Tatsachen sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände (*Ritz*, a.a.O., Tz 7 zu § 303; VwGH vom

---

26. Jänner 1999, 98/14/0038, und vom 26. Juli 2000, 95/14/0094), also Sachverhaltselemente wie Zustände, Vorgänge, Beziehungen oder Eigenschaften (*Ritz*, a.a.O.; VwGH vom 23. April 1998, 95/15/0108, und vom 19. November 1998, 96/15/0148).

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

Die Qualifikation der Erledigung vom 10. Februar 1997 als Nichtbescheid durch das Finanzamt Wien 1/2/3 mittels Zurückweisungsbescheid vom 7. Mai 2008 stellt sich demnach nicht als Tatsache, sondern bloß als rechtliche Beurteilung einer bestimmten Tatsache, sohin 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 dem Bw. – wenn schon nicht persönlich, so zumindest doch über den Umweg seiner steuerlichen Vertretung – unter Berücksichtigung der Ausführungen sowohl in der Beschwerdeschrift als auch im die Berufung vom 14. 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 Wörthersee, am 23. März 2009