



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Kollermann-Steinkellner Wirtschaftstreuhandgesellschaft KG, 8600 Bruck an der Mur, Fridrich-Allee 1a, vom 20. August 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Bruck Leoben Mürzzuschlag vom 12. 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**

Mit Eingabe vom 8. August 2008 stellte der Berufungswerber (Bw.) den Antrag auf Wiederaufnahme des mit Bescheid vom 9. Mai 1997 (gemäß § 295 BAO geänderten Einkommensteuerbescheid 1989) abgeschlossenen Einkommensteuerverfahrens für 1989 gemäß § 303 BAO.

Begründend führte der Bw. aus, es sei mit Bescheid vom 7. Mai 2008 festgestellt worden, dass der dem Einkommensteuerbescheid 1989 zugrunde liegende Bescheid über die einheitliche und gesonderte Feststellung gemäß § 188 BAO vom 10. Februar 1997 mangels gültigem Bescheidadressaten der Bescheidcharakter fehle und dieser somit keine normative Kraft entfalten könne. Es handle sich um einen Nichtbescheid (VwGH 29.9.1997, 93/17/0042).

Die Qualifizierung des Grundlagenbescheides als Nichtbescheid stelle eine neu hervorgekommene Tatsache im Sinne des § 303 Abs. 1 lit. b BAO dar und sei als tauglicher

Wiederaufnahmegrund zu qualifizieren. Wenn selbst der bescheiderlassenden Behörde die Tatsache nicht bekannt gewesen sei, dass der Grundlagenbescheid nicht über Bescheidcharakter verfügte, so könne diese Tatsache im Verhältnis zum Normunterworfenen nur als "neu hervorgekommen" gelten, wobei den Bw. an der Nichtgeltendmachung kein grobes Verschulden treffe. Diese Rechtsansicht werde durch das Bundesministerium für Finanzen (BMF) in einem Schreiben vom 28. Oktober 2005 geteilt.

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

Weiters führte der Bw. aus, dass seine anteiligen Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit Grundlagenbescheid für das Jahr 1989 (datiert mit 24. Mai 1991) festgestellt und ihm zugewiesen worden seien.

Im Jahr 1993 habe eine den Zeitraum 1989 bis 1991 betreffende Betriebsprüfung begonnen, die bis 18. Juni 1996 gedauert habe (Bericht vom 20. September 1996). Das zuständige Finanzamt habe am 10. Februar 1997 (eingelangt am 19. März 1997) einen Bescheid gemäß § 188 BAO an die K AG (als RNF der M Leasing- u. Beteiligungs GmbH und Mitgesellschafter") erlassen, wobei hinsichtlich des Jahres 1989 eine abweichende Feststellung gegenüber dem Grundlagenbescheid vom 24. Mai 1991 getroffen worden sei. Gegen den Bescheid vom 10. Februar 1997 sei fristgerecht Berufung erhoben worden, die mit Berufungsentscheidung der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 28. Oktober 2002 als unbegründet abgewiesen worden sei.

Die dagegen am 12. Dezember 2002 eingebrachte Beschwerde habe der Verwaltungsgerichtshof mit Beschluss vom 27. Februar 2008, 2002/13/0224, zurückgewiesen. Daraufhin habe das Finanzamt 6/7/15 am 7. Mai 2008 zur Steuernummer 7xx/xyz5 einen Bescheid zur Berufung vom 17. April 1997 erlassen, worin der Grundlagenbescheid vom 10. Februar 1997 – mangels gültigem Bescheidadressaten – zu einem Nichtbescheid erklärt und die Berufung als unzulässig zurückgewiesen worden sei.

Aufgrund des erwähnten Nichtbescheides wäre also der ursprüngliche Einkommensteuerbescheid 1989 gemäß § 295 BAO durch den vorliegenden Einkommensteuerbescheid 1989 ersetzt worden. Aus der Nichtanerkennung der Ergebnisuweisung für das Jahr 1989 der atypisch stillen Beteiligung auf Ebene des abgeleiteten Bescheides resultierten Einkommensteuernachzahlungen.

Die vorgenommene Abänderung des Einkommensteuerbescheides 1989 gemäß § 295 BAO wäre daher auf Basis eines Nichtbescheides erfolgt und entspreche damit nicht den gesetzlichen Bestimmungen.

Sein "rechtliches Interesse" an der Wiederaufnahme begründete der Bw. damit, dass es für die Abänderung an einem tauglichen Feststellungsbescheid gefehlt habe. Da der abgeleitete Einkommensteuerbescheid 1989 vom 9. Mai 1997 somit rechtswidrig erlassen worden sei und auch ein nachträglich rechtswirksam erlassener Grundlagenbescheid diesen Mangel nicht heilen könne, sei dem Wiederaufnahmeantrag stattzugeben. Da der Rechtszustand herzustellen sei, der ohne Abänderung gemäß § 295 BAO vorgelegen habe, sei der Einkommensteuerbescheid in der Fassung des ursprünglichen Einkommensteuerbescheides zu erlassen. Diese Neuerlassung sei auch dann zwingend, wenn zu diesem Zeitpunkt bereits ein rechtswirksam erlassener Grundlagenbescheid vorliege, der im Ergebnis dem abgeänderten Einkommensteuerbescheid vom 9. Mai 1997 entspreche. Verfahrensrechtlich berechtige dieser neue Grundlagenbescheid nämlich nicht zur Abänderung des aufgrund der Wiederaufnahme neu erlassenen Bescheides.

Die Wiederaufnahme ermögliche diese rechtswidrige Abänderung gemäß § 295 BAO zu korrigieren.

Hinsichtlich der Verjährung werde darauf hingewiesen, dass abgeleitete Bescheide - im Gegensatz zu Feststellungsbescheiden – der Verjährung unterliegen und damit den Rechtsunterworfenen grundsätzlich ein Rechtsverlust droht (Ritz, Kommentar zu BAO, 3. Auflage, S 608).

Die beantragte Wiederaufnahme ermögliche es daher *"dem Steuerpflichtigen seine Ansprüche innerhalb der Verjährung geltend zu machen"*.

Mit Bescheid vom 12. August 2008 wurde der Antrag vom 8. August 2008 auf Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO hinsichtlich der Einkommensteuer 1989 vom Finanzamt als nicht fristgerecht eingebracht (wegen Ablaufes der 5-jährigen Frist gemäß § 303 lit. b BAO) zurückgewiesen.

Gegen diesen Zurückweisungsbescheid erhob der Bw. mit Schriftsatz vom 20. August 2008 (der auch einen Antrag auf Erlassung eines abgeleiteten Bescheides gemäß § 295 BAO enthielt) mit nachstehender Begründung Berufung:

"Mit Bescheid vom 12. August 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 eingebracht 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 K AG (als RNF der M Leasing- u. Beteiligungs GmbH und Mitgesellschafter) beteiligt. Hinsichtlich der Einkünfte 1989 wurde am 27.09.1990 eine einheitliche und gesonderte Feststellungserklärung abgegeben.

Mit Bescheid vom 24.05.1991 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 Feststellungsbescheid erlassen. Gegen diesen wurde Berufung erhoben, welche mit Bescheid vom 28.10.2002 von der FLD Wien, Niederösterreich und Burgenland abgewiesen wurde. Gegen diese Berufungsentscheidung wurde eine Verwaltungsgerichtshofbeschwerde erhoben und (diese) mit Entscheidung vom 27.02.2008 zurückgewiesen, da es sich bei der Erledigung der FLD Wien, Niederösterreich und Burgenland 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.

### **1. 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 (*hier werden mehrere ehemalige atypisch still Beteiligte mit Namen, Adresse und Todesdatum angeführt*).

Somit ist aufgrund der Judikatur des VwGH auch der Bescheid vom 24.05.1991 als Nichtbescheid zu qualifizieren. Als Ergebnis der Auflistung ist ersichtlich, dass mit Erklärung vom 27.09.1990 für meine Beteiligung eine einheitliche und gesonderte Feststellungserklärung abgegeben wurde, aber bis zum heutigen Tag diese Erklärung nicht bescheidmäßig veranlagt wurde.

Somit kann hinsichtlich des Jahres 1989 keine Verjährung eingetreten sein, weil gemäß § 209a Abs. 2 BAO meine Einkommensteuerveranlagung mittelbar von der Erledigung der abgegebenen einheitlich und gesonderten Feststellungserklärung abhängt (siehe Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, in: Bundesabgabenordnung, § 209a BAO Anmerkung 11; Ritz, Bundesabgabenordnung, § 209a Rz 7).

### **2. Keine Verjährung, da die Einkommensteuerveranlagung 1989 von einem Rechtsmittelverfahren abhängig ist**

Im Übrigen ist zu erwähnen, dass selbst dann, wenn man den Bescheid vom 24.05.1991 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. § 209a BAO keine Verjährung eingetreten sein, da mein Einkommensteuerbescheid 1989 somit indirekt von der Erledigung der Berufung abhängig war. Jede andere Auslegung der §§ 295 bzw. 209a 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 Berufungsverfahren 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 (weil von einem nichtigen Bescheid) abgeleiteten Bescheides bestanden hat."

Nach abweisender Berufungsvorentscheidung beantragte der Bw. die Vorlage seiner Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Darin verwies er nochmals auf die Berufungsausführungen, wonach gemäß § 209a BAO keine Verjährung eingetreten sein könne (so auch die Rechtsansicht des BMF in der Anfragebeantwortung vom 28. Oktober 2005). Weiters seien die Ausführungen des Finanzamtes, dass die Frist des § 303 Abs. 2 BAO für einen Wiederaufnahmeantrag längst verstrichen sei, unrichtig. Der VwGH habe zwar – so der Bw. – in seiner Erledigung vom 27. Februar 2008 dem Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 28. Oktober 2002 jeglichen Bescheidcharakter abgesprochen, lasse aber die Frage, ob bereits die erstinstanzlichen Bescheide vom 10. Februar 1997 "Nichtbescheide" seien, ausdrücklich offen, wenn er schreibt:

*"In der vorliegenden Beschwerde gegen diese Erledigung wird u.a. – in Verbindung mit der Behauptung über die mangelnde Bescheidqualität schon der erstinstanzlichen Erledigungen, worauf hier nicht eingegangen werden muss..."*

Im Übrigen sei erwähnt, dass der VwGH in dieser Sachverhaltskonstellation über die Bescheidqualität der erstinstanzlichen Bescheide gar nicht absprechen könne, da nicht diese vor dem VwGH angefochten worden wären, sondern die o.a. Erledigung vom 28. Oktober 2002 der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland.

Hätte bereits der VwGH über die Bescheidqualität der erstinstanzlichen Bescheide vom 10. Februar 1997 abgesprochen, hätte es im Übrigen auch keiner Zurückweisungsbescheide vom 7. Mai 2008 des Finanzamtes vom 6./7. bzw. 15. Bezirkes bedurft. Erst mit diesen Zurückweisungsbescheiden wäre behördlich die Nichtigkeit der Bescheide vom 10. Februar 1997 festgestellt worden. Frühestens erst ab diesem Zeitpunkt könne daher auch der Fristenlauf für die Einbringung des Wiederaufnahmeantrages beginnen.

Ausdrücklich sei abschließend auch darauf zu verweisen, dass es nicht nur eine Wiederaufnahme auf Antrag, sondern auch eine Wiederaufnahme von Amts wegen gäbe. Fakt sei, dass der Einkommensteuerbescheid 1989 aufgrund eines Nichtbescheides geändert worden und dies rechtswidrig gewesen wäre.

Damit seien auch die Voraussetzungen für eine amtswegige Wiederaufnahme sowie die Voraussetzungen des § 295 BAO gegeben. Die gebotene amtswegige Änderung des gegenständlichen Einkommensteuerbescheides scheine nur deswegen nicht zu erfolgen, weil sich dies – so der Bw. – zu seinen Gunsten auswirken würde.

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

Gemäß § 304 der Bundesabgabenordnung (BAO) ist nach Eintritt der Verjährung eine Wiederaufnahme des Verfahrens ausgeschlossen, 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 BAO zugrunde liegt.

### **Eintritt der Verjährung**

Wie der Bw. im Antrag vom 20. August 2008 zutreffend ausgeführt hat, unterliegt die Erlassung (abgeleiteter) Abgabenbescheide im Gegensatz zur Erlassung von Feststellungsbescheiden der Verjährung.

Um die Zulässigkeit der Wiederaufnahme des Verfahrens und damit des auf diese Maßnahme gerichteten Antrages beurteilen zu können, ist zuerst zu prüfen, ob die Verjährung hinsichtlich der Einkommensteuer 1989 bereits eingetreten ist.

Der Abgabenanspruch der veranlagten Einkommensteuer entsteht nach § 4 Abs. 2 lit. a Z 2 BAO insbesondere mit Ablauf des Kalenderjahres, für das die Veranlagung

vorgenommen wird, soweit nicht der Abgabenanspruch nach § 4 Abs. 2 lit. a Z 1 BAO schon früher entstanden ist, oder wenn die Abgabepflicht im Lauf eines Veranlagungszeitraumes erlischt, mit dem Zeitpunkt des Erlöschens der Abgabepflicht.

Nach § 209 Abs. 3 BAO verjährt das Recht auf Festsetzung einer Abgabe spätestens zehn Jahre nach Entstehung des Abgabenanspruches (§ 4 BAO).

Bei der veranlagten Einkommensteuer für das Jahr 1989 ist mit 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. Jänner 2005 von fünfzehn auf zehn Jahre verkürzt wurde, trat doch die absolute Verjährung der Einkommensteuer 1989 selbst nach Maßgabe einer fünfzehnjährigen absoluten Verjährungsfrist mit Ablauf des Jahres 2004 ein, während der strittige Wiederaufnahmeantrag im Jahr 2008 eingebracht worden ist.

Zum Hinweis des Bw., dass nach Maßgabe des § 209a Abs. 2 BAO die Verjährung nicht eingetreten sei, ist Folgendes zu bemerken:

§ 209a Abs. 1 und 2 BAO lauten:

"(1) Einer Abgabenfestsetzung, die in einer Berufungsentscheidung zu erfolgen hat, steht der Eintritt der Verjährung nicht entgegen.

(2) Hängt eine Abgabenfestsetzung unmittelbar oder mittelbar von der Erledigung einer Berufung oder eines in Abgabenvorschriften vorgesehenen Antrages (§ 85) ab, so steht 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."

Schon aus dem Wortlaut dieser Bestimmungen ergibt sich, dass diese den Eintritt der Verjährung nicht verhindern, sondern unter den dort genannten Voraussetzungen eine Abgabenfestsetzung trotz des Eintrittes der Verjährung zulassen. Damit unterliegt der Berufungswerber jedenfalls insoweit einem Irrtum, als er davon ausgeht, dass die Verjährung noch nicht eingetreten sein kann und sich deshalb "alle Prüfschritte des Finanzamtes hinsichtlich des § 304 BAO" erübrigen würden.

Für den gegenständlichen Wiederaufnahmeantrag kommt die Bestimmung des § 209a Abs. 2 BAO nicht zur Anwendung, da der Antrag – wie bereits ausgeführt wurde – nicht vor Eintritt der absoluten Verjährung eingebracht wurde. Ein Anwendungsfall für § 209a BAO ist im Übrigen auch aus folgenden Gründen nicht gegeben: Zum einen hat in dem

gegenständlichen Berufungsverfahren keine Abgabenfestsetzung zu erfolgen (§ 209a Abs. 1 BAO). Vielmehr ist in der Berufungsentscheidung darüber zu befinden, ob das Finanzamt mit dem angefochtenen Bescheid dem Wiederaufnahmeantrag vom 8. Juli 2008 zu Recht nicht entsprochen hat. Zum anderen hängt bzw. hing die Festsetzung der Einkommensteuer für 1989 weder unmittelbar noch mittelbar von der Erledigung der gegen den Grundlagenbescheid vom 10. Februar 1997 eingebrachten Berufung ab, da von der Erledigung einer gegen einen Nichtbescheid eingebrachten Berufung die Abgabenfestsetzung schon begrifflich nicht abhängen kann. In diesem Zusammenhang darf daran erinnert werden, dass im Rahmen des vom Bw. im Wiederaufnahmeantrag geschilderten Berufungsverfahrens auf die adressierungsbedingt fehlende Bescheidqualität des Grundlagenbescheides vom 10. Februar 1997 (jedenfalls indirekt) hingewiesen worden ist. Vor diesem Hintergrund musste der Bw. auch damit rechnen, dass das Berufungsverfahren nicht mit einer meritorischen Entscheidung endet. Er hätte also damals fristwahrende Schritte setzen können und müssen.

Schließlich ist auch die in einer Einzelerledigung des Bundesministeriums für Finanzen (BMF) vom 28. Oktober 2005 vertretene Rechtsansicht nicht geeignet, dem Berufsbegehren zum Durchbruch zu verhelfen: Abgesehen davon, dass die gegenständliche Erledigung des BMF nicht den Themenbereich des § 304 BAO, sondern andere Aspekte der Wiederaufnahme behandelt hat, besteht für die Mitglieder des Unabhängigen Finanzsenates bei Besorgung der ihnen nach den Abgabenvorschriften zukommenden Aufgaben keine Bindung an vom BMF geäußerte Rechtsansichten.

### **Zulässigkeit der Wiederaufnahme des Verfahrens nach § 304 lit. a BAO**

Für die Bewilligung der Wiederaufnahme (= Wiederaufnahme auf Antrag) sieht § 304 BAO Ausnahmen von der grundsätzlich maßgebenden Befristung durch die Verjährung vor.

Die Siebenjahresfrist des § 304 lit. a BAO ist unterbrechbar (bzw. ab 2005: verlängerbar) und hemmbar. Die absolute Verjährungsfrist (§ 209 Abs. 3 BAO) begrenzt aber auch die Frist des § 304 lit. a BAO (vgl. Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 304 Tz. 5 unter Hinweis auf Ellinger ua., BAO<sup>3</sup>, § 209 Anm. 20 und § 304 Anm. 2).

Für den gegenständlichen Wiederaufnahmeantrag ist ausschlaggebend, dass dieser nicht vor Eintritt der absoluten Verjährung eingebracht wurde. Aus diesem Grund ist die Wiederaufnahme des Verfahrens auf Grund des gegenständlichen Antrages nach § 304 lit. a BAO nicht zulässig.

### **Zulässigkeit der Wiederaufnahme des Verfahrens nach § 304 lit b BAO**



Bei der Fünfjahresfrist des § 304 lit. b BAO ist unter Rechtskraft die formelle Rechtskraft zu verstehen (Ritz, ÖStZ 1995, 120; Ellinger ua, BAO<sup>3</sup>, § 304 Anm. 5), also der Zeitpunkt, ab dem ein Bescheid durch ein ordentliches Rechtsmittel nicht oder nicht mehr anfechtbar ist (Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 92 Tz. 4). Diese Frist ist vor allem bedeutsam, wenn die Frist des § 304 lit. a BAO im Zeitpunkt der Stellung des Wiederaufnahmeantrages bereits abgelaufen ist.

Im gegenständlichen Fall ist die formelle Rechtskraft des Einkommensteuerbescheides für 1989 vom 25. April 1997 bereits im Jahr 1997 eingetreten. Daraus ergibt sich, dass der im Juli 2008 (!) eingebrachte Wiederaufnahmeantrag nicht innerhalb der Fünfjahresfrist des § 304 lit. b BAO eingebracht wurde.

### **Zulässigkeit der Wiederaufnahme des Verfahrens nach § 303 Abs. 2 BAO**

Der Antrag auf Wiederaufnahme ist gemäß § 303 Abs. 2 BAO 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.

Diese Dreimonatsfrist beginnt mit Kenntnis des Wiederaufnahmegrundes und nicht erst mit dessen Beweisbarkeit zu laufen und ist nicht verlängerbar (Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 303 Tz. 27 f unter Verweis auf VwGH 3.10.1984, 83/13/0067).

Der Bw. hat sich dabei auch die Kenntnis seines Vertreters zurechnen zu lassen. Er hat gegenüber der Abgabenbehörde nämlich nicht nur seine eigenen Handlungen und Unterlassungen, sondern auch die derjenigen Personen zu vertreten, deren er sich zur Erfüllung seiner steuerlichen Pflichten bedient (VwGH 12.8.1994, 91/14/0018).

Gegenständlichenfalls ist weiters zu beachten, dass sich aus der einkommensteuerlichen Natur des Verfahrens nach § 188 BAO ergibt, dass die Kenntnis des im Feststellungsverfahren agierenden Vertreters auch den Beteiligten (hinsichtlich ihrer Einkommensteuerverfahren) zuzurechnen ist; dies deshalb, da sich das Verfahren nach § 188 BAO als "Bündelung eines Ausschnittes der Einkommensteuerverfahren aller Beteiligten" darstellt und "solcherart 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 wird" (siehe VwGH 22.12.2011, 2009/15/0153).

Ein Antrag, der sich auf einen verspätet geltend gemachten Wiederaufnahmegrund beruft, ist zurückzuweisen (VwGH 22.2.1994, 91/14/0069).

Im Wiederaufnahmeantrag beruft sich der Bw. nun ausdrücklich darauf, die Qualifizierung des Grundlagenbescheides als Nichtbescheid sei eine neu hervorgekommene Tatsache.

Dazu hat der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung (vgl. etwa VwGH 26.4.1994, 91/14/0129) ausgesprochen, dass Tatsachen im Sinn des § 303 Abs. 1 lit. b BAO ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände seien, also Elemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis geführt hätten, wie etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen und Eigenschaften. Neue Erkenntnisse in Bezug auf die rechtliche Beurteilung solcher Sachverhaltselemente - gleichgültig, ob diese späteren rechtlichen Erkenntnisse durch die Änderung der Verwaltungspraxis oder der Rechtsprechung oder nach vorhergehender Fehlbeurteilung oder Unkenntnis der Gesetzeslage eigenständig gewonnen werden - sind danach keine neuen Tatsachen.

Nur neu hervorgekommene Tatsachen oder Beweismittel - das sind solche, die schon vor Erlassung des das wieder aufzunehmende Verfahren abschließenden Bescheides bestanden haben, aber erst nach diesem Zeitpunkt bekannt wurden (nova reperta) - kommen als tauglicher Wiederaufnahmegrund im Sinne des Neuerungsstatbestandes in Betracht. Erst nach Erlassung des das wiederaufzunehmende Verfahren abschließenden Bescheides entstandene Tatsachen oder Beweismittel (nova producta) sind daher keine tauglichen Wiederaufnahmegründe.

Die Entscheidung eines Gerichtes oder einer Verwaltungsbehörde in einer bestimmten Rechtssache stellt weder eine neue Tatsache (VwGH 17.9.1990, 90/15/0118 oder jüngst VwGH 26.1.2012, 2009/15/0012), noch ein (neu hervorgekommenes) Beweismittel im Sinn des § 303 Abs. 1 lit. b BAO dar, sondern basiert vielmehr selbst auf Tatsachen bzw. Beweismitteln (VwGH 21.2.1985, 83/16/0027).

Daraus wiederum folgt, dass im Rahmen des Neuerungsstatbestandes nicht - wie vom Bw. ins Treffen geführt - die Entscheidung über die Zurückweisung der Berufung vom 7. Mai 2008, sondern ausschließlich die Tatsachen und Beweismittel zu beurteilen sind, die zu dieser Entscheidung geführt haben (UFS 21.5.2008, RV/1339-L/07). Die Entscheidung selbst kann schon deshalb nicht herangezogen werden, da es sich bei ihr um ein nach Erlassung des letztgültigen Einkommensteuerbescheides neu entstandenes Faktum (novum productum) handelt.

Die Tatsache sowie die Gründe der Falschadressierung des Feststellungsbescheides vom 10. Februar 1997 bzw. der Berufungsentscheidung vom 28. Oktober 2002 (unter anderem an bereits verstorbene Personen gerichtet) wurden vom Bw. bzw. dessen Vertreter im Rahmen

der VwGH-Beschwerde vom 12. Dezember 2002 vorgebracht. Die Tatsache der Falschadressierung und diese begründenden Umstände waren daher dem Bw. bzw. seinem Vertreter *spätestens* am 12. Dezember 2002 bekannt und die Rechtsfolge der Nichtigkeit der - als Feststellungsbescheid 1989 intendierten - Erledigung bewusst (vgl. weiters nochmals die oben zitierte neueste VwGH-Judikatur vom 22.1.2011, 2009/15/0153, wonach "die Kenntnis des im Feststellungsverfahren agierenden Vertreters auch den Beteiligten (hinsichtlich ihrer Einkommensteuerverfahren) zuzurechnen ist").

Der strittige Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 1989, datiert mit 8. August 2008, wurde damit jedenfalls mehr als fünf Jahre nach der nachweislichen Kenntniserlangung der dafür behaupteten Gründe gestellt, womit dieses Anbringen in Ansehung der in § 303 Abs. 2 BAO geforderten Frist von drei Monaten jedenfalls als verspätet zu beurteilen ist.

Der Wiederaufnahmeantrag war daher vom Finanzamt zu Recht zurückzuweisen, weshalb der Berufung gegen den Zurückweisungsbescheid auch deshalb (neben den bereits oben genannten Gründen) kein Erfolg beschieden sein konnte.

Abschließend wird bemerkt, dass der Unabhängige Finanzsenat zur Entscheidung über den gleichzeitig mit der Berufung vom 20. August 2008 gegen den Zurückweisungsbescheid vom 12. August 2008 gestellten Antrag auf Erlassung eines gemäß § 295 BAO abgeleiteten Bescheides in diesem Berufungsverfahren ebenso wenig zuständig ist wie für die angeregte amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens.

Graz, am 22. Februar 2013