



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 des JH, vom 13. September 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes L vom 2. September 2008 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 26. Juni 2008 (eingelangt am 30. Juni 2008) beantragte der Bw. die Wiederaufnahme des (gemäß § 295 BAO) abgeänderten Einkommensteuerbescheides 1989.

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 Bescheidaddressaten 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. Den

Wiederaufnahmewerber 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 zu erlassen. Dies sei auch dann zwingend, wenn zu diesem Zeitpunkt bereits ein rechtswirksam erlassener Grundlagenbescheid vorliege, der im Ergebnis dem abgeänderten Einkommensteuerbescheid 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 26. Juni (eingelangt am 30. Juni) 2008 betreffend Einkommensteuer 1989 wurde mit Bescheid vom 2. September 2008 zurückgewiesen:

Die zugrundeliegenden Abgabenansprüche für 1989 seien absolut 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 3. Juli 1998 ergangen. Innerhalb von fünf Jahren nach Rechtskraft dieses Bescheides sei ein Wiederaufnahmeantrag nicht eingebracht worden, sodass der nunmehr am 30. Juni 2008 eingebrachte Antrag als verspätet zurückgewiesen werden müsse.

3. Mit Schreiben vom 13. September 2008 erhob der Bw. Berufung gegen den Zurückweisungsbescheid vom 2. September 2008:

a. Der Wiederaufnahmeantrag sei als nicht fristgerecht zurückgewiesen worden, weil nach der Meinung des Finanzamtes der Antrag nicht rechtzeitig eingebracht worden wäre.

Dies sei unrichtig.

b. Der Bw. habe sich 1989 an der „K & L“ beteiligt, bezüglich der Einkünfte 1989 sei am 4. September 1990 eine Feststellungserklärung abgegeben worden.

Mit Bescheid vom 28. März 1991 sei die Mitunternehmerschaft erklärungsgemäß veranlagt worden. Im Jahr 1997 habe man das Verfahren hinsichtlich der Einkünfte 1989 wieder aufgenommen und am 10. Februar 1997 sei ein neuer Feststellungsbescheid erlassen worden. Gegen diesen habe man berufen. Diese Berufung habe die Berufungsbehörde mit Bescheid vom 28. Oktober 2002 abgewiesen. Gegen die Berufungsentscheidung habe man VwGH-Beschwerde erhoben, mit Entscheidung vom 27. Februar 2008 sei die Beschwerde zurückgewiesen worden, weil die Erledigung der FLD einen nichtigen Bescheid hervorgebracht habe. In der Folge sei auch die Berufung gegen den Feststellungsbescheid 1989 vom 17. April 1997 mit Bescheid vom 7. Mai 2008 zurückgewiesen worden.

c. Grund für die nichtigen Bescheide seien Fehler in der Adressierung gewesen, insbesondere seien bereits verstorbene Personen angeführt worden (zB verstorben am 6. Mai 1990, 23. Mai 1990, 5. August 1990 und 24. November 1990). Damit sei auch der Bescheid vom 28. März 1991 nichtig. Zwar sei am 4. September 1990 eine Feststellungserklärung abgegeben worden, diese sei aber bis zum heutigen Tage nicht bescheidmäßig veranlagt.

Daher könne für 1989 keine Verjährung eingetreten sein, weil nach § 209a Abs 2 BAO die Einkommensteuerveranlagung unmittelbar von der Erledigung der angegebenen einheitlichen und gesonderten Feststellungserklärung abhänge (Ritz, BAO, § 209a Rz 7).

d. Die wesentlichen Daten würden nochmals tabellenartig angeführt:

1991	Einheitliche und gesonderte Feststellungserklärung für 1989 vom 28.3.1991 (gemeint ist der 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 3.7.1998
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 26.6.2008 Wiederaufnahmeantrag

4. Mit Berufungsvorentscheidung vom 10. Februar 2009 wurde die Berufung vom 13. September 2008 als unbegründet abgewiesen:

a. Die Abgabenansprüche für das Jahr 1989 seien gemäß § 304 lit. a BAO bereits absolut verjährt. Der Abgabenanspruch der veranlagten Einkommensteuer entstehe gemäß § 4 Abs 2 lit. a Z 2 BAO mit Ablauf des Kalenderjahres, für das die Veranlagung vorgenommen werde. Die absolute Verjährung sei daher mit Ablauf des Jahres 1999 und somit vor dem Jahr 2007 eingetreten.

b. Gemäß § 304 lit. b BAO wäre ein Wiederaufnahmeantrag innerhalb von fünf Jahren nach Eintritt der Rechtskraft des das Verfahren abschließenden Bescheides zulässig. Da der ESt-Bescheid 1989 am 3. Juli 1998 ergangen sei, müsse auch diese Frist als abgelaufen betrachtet und der Wiederaufnahmeantrag zu Recht zurückgewiesen werden.

c. Aus der Zurückweisung einer Berufung gegen einen Nichtbescheid könne auch keine mittelbare Abhängigkeit iSd § 209a Abs 2 BAO von in einem Feststellungsbescheid enthaltenen, für andere Abgabenbescheide bedeutsamen Feststellungen gemäß den §§ 185 ff. BAO abgeleitet werden. Die Berufung gegen den Zurückweisungsbescheid sei daher als unbegründet abzuweisen gewesen.

5. Vorlageantrag vom 3. März 2009:

Mit Schreiben vom 3. März. 2009 stellte der Bw. einen Vorlageantrag an die Abgabenbehörde zweiter Instanz und beantragte die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat:

a. Das Finanzamt habe sich mit den Ausführungen in der Berufung gar nicht auseinandergesetzt. Der Bw. habe vorgebracht, dass aufgrund des Verfahrens auf der einheitlichen und gesonderten Feststellungsebene keine Verjährung eingetreten sein könne.

Das Finanzamt folgere, dass der Wiederaufnahmeantrag wegen Versäumnis der Frist des § 303 Abs 2 BAO zurückzuweisen sei. Aus den Besprechungen mit dem Finanzamt und der Aktenlage ergebe sich ganz klar, dass der geschilderte Sachverhalt vorliege. Nach § 209a BAO könne keine Verjährung eingetreten sein, sodass sich alle Prüfschritte des Finanzamtes hinsichtlich des § 304 BAO erübrigten. Dieser sei nur dann heranzuziehen, wenn Verjährung eingetreten sei. Die Ausführungen in der Berufung seien offensichtlich missverstanden worden.

b. 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. 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).

c. Die wesentlichen Daten seien wie folgt anzuführen:

1991	Einheitliche und gesonderte Feststellungserklärung für 1989 vom 28.3.1991
------	---

	(gemeint der 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 3.7.1998
2002	Berufungsentscheidung der FLD für Wien, NÖ und Bgld vom 28.10.2002
	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 26.6.2008 Wiederaufnahmeantrag

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

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 amtsweigigen 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).

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 Verjährungszeitpunkt 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 3. Juli 1998 bereits im Jahr 1998 eingetreten, sodass der Wiederaufnahmeantrag vom 26. Juni 2008 nicht innerhalb der Fünfjahresfrist eingebracht wurde.

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

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

Der 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 vorliegen würde, wäre für den 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 der 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. Ergeht 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 Abgabenverfahrens, 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“ Abgabenverfahren eine neu hervorgekommene Tatsache iSd § 303 BAO. Den Wiederaufnahmswerber trifft idR kein grobes Verschulden an der Nichtgeltendmachung dieses Umstandes im abgeschlossenen Verfahren, weil er grundsätzlich darauf vertrauen darf, dass kein Finanzamt einen auf § 295 Abs 1 BAO gestützten Bescheid erlässt, obwohl die diesbezüglichen Voraussetzungen nicht vorliegen. Die Bewilligung der Wiederaufnahme - somit die Aufhebung des Änderungsbescheides (§ 295 Abs 1 BAO) - hat auch dann zu erfolgen, wenn in der Zwischenzeit ein wirksamer Grundlagenbescheid ergangen ist. Dies saniert nämlich nicht die Rechtswidrigkeit eines trotz Fehlens der diesbezüglichen Voraussetzungen erlassenen Änderungsbescheides. Die Wiederaufnahme ist übrigens auch dann zu bewilligen, wenn die Bemessungsverjährung der Erlassung eines (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 von „Nichtbescheiden“ abhängigen 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 Neuherkommens versucht der Bw. aufzuzeigen, dass er 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. Der Bw. stellt im Vorlageantrag vom 3. März 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 der Bw. damit darum will, die Finanzverwaltung treffe ein alleiniges Verschulden an der Veranlagung verstorbener Personen, so ist ihm zunächst entgegenzuhalten, dass in erster Linie die steuerliche Vertretung der Gesellschaft, an der er 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 Sorgfaltspflichtung 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 der 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 der Bw. beteiligt war, wurde eine Berufungsergänzung vom 4. Oktober 2002 eingereicht (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 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 der Beteiligte im VwGH-Verfahren 2002/13/0224 vom 27. Februar 2008 als Beteiligter Nr. 315 in der Beschwerde vom 12. Dezember 2002 angeführt ist und daher jedenfalls über die 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 der Bw. von der Nichtigkeit der Bescheide als Beschwerdeführer im Feststellungsverfahren längst informiert war, während er 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 dem Bw. auch bekannt sein musste.

c. Zu bedenken ist auch, dass der Bw. – wie zahllose andere Beteiligte – bereits seit Februar 2002 auf die Erledigung des Feststellungsverfahrens (betreffend die „K & L“) wartete. Die – aus der Sicht des Bw. – positive Erledigung durch den VwGH (die angestrebt wurde) konnte ihm nicht verborgen bleiben, da er an dem Verfahren ja selbst beteiligt war und in welchem er

eine Abänderung seines Einkommensteuerbescheides erhoffte. Damit mussten dem 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 unter Bedachtnahme auf die Dreimonatsfrist der Wiederaufnahmeantrag gestellt hätte werden müssen. Die Unterlassung des Antrages trotz der vorangehend geschilderten Kenntnisse muss als „auffallende Sorglosigkeit“ iSd § 303 BAO gewertet werden.

5. Der 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. Der Antrag auf Bescheidänderung nach § 295 BAO wurde bereits in der UFS-Entscheidung vom 18. August 2009, RV/0464-L/09 behandelt.

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