



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die **Berufung** des Bw., vertreten durch Steuerberater, vom 21. Oktober 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Klagenfurt vom 17. September 2008 betreffend **Abweisung** eines **Antrages** auf **Wiederaufnahme** des Verfahrens gemäß § 303 Abs 4 BAO

entschieden:

Der Berufung wird **nicht Folge gegeben**.

Der angefochtene Bescheid wird im Spruch dahingehend **abgeändert**, dass der Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens vom 7. August 2008 als verspätet **zurückgewiesen** wird.

Entscheidungsgründe

Mit schriftlichem Anbringen vom 7. August 2008 beantragte der Berufungswerber (in der Folge auch: Bw.) u.a., das Verfahren hinsichtlich des nach § 295 Bundesabgabenordnung (BAO) abgeänderten Einkommensteuer (ESt-) Bescheides für 1989 vom 30. April 1997 gemäß § 303 BAO wiederaufzunehmen. Begründend dazu führte der Bw. unter ausdrücklichem Hinweis auf die Darlegungen in einem seiner Eingabe beigefügten Musterantrag aus, dem – dem angeführten Einkommensteuerbescheid zugrundeliegenden – 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 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. Nach Darstellung des bisherigen Verfahrensverlaufes sowohl hinsichtlich des Feststellungsbescheides als auch bezüglich seines eigenen ESt-Bescheides wiederholte der Bw. seine 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 (im Folgenden auch bloß: Finanzamt oder FA) wies den Antrag des Bw. betreffend das Jahr 1989 mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid vom 17. September 2008 ab und begründete seine Ansicht unter Hinweis auf § 304 lit. b BAO damit, der Wiederaufnahmeantrag wäre erst nach Ablauf der dort normierten Frist eingebracht worden.

Seine dagegen fristgerecht erhobene Berufung stützte der Bw. zunächst auf den Einwand, es sei hinsichtlich der Einkommensteuer 1989 im Lichte des § 209 a Abs. 2 BAO keine Verjährung eingetreten, da sowohl der im Gefolge einer Betriebspflichtsprüfung und nach Wiederaufnahme des Verfahrens ergangene Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO vom 10. Februar 1997 als auch der ursprüngliche Feststellungsbescheid vom 24. Mai 1991 infolge Fehladressierung, nämlich an damals bereits verstorbene Personen, Nichtbescheide wären und sohin über die Erklärung zur einheitlichen und gesonderten Feststellung der Einkünfte für das Jahr 1989 noch nie bescheidmäßig abgesprochen worden sei. Darüber hinaus hätte die Behörde nach dem Ergebnis des das Feststellungsverfahren betreffenden Rechtsmittelverfahrens einen neuen abgeleiteten Einkommensteuerbescheid für 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 ausdrücklich noch beantragt, einen neuen abgeleiteten (Einkommensteuer-) Bescheid zu erlassen.

Im Verfahren vor der Berufungsbehörde brachte der Bw. unter Hinweis auf die komplexe Sach- und Rechtslage ergänzend noch vor, eine Lösung wäre am wahrscheinlichsten auf Ebene des Feststellungsverfahrens zu treffen und daran anschließend eine Berichtigung nach § 295 BAO bzw. eine Wiederaufnahme von Amts wegen durchzuführen. Schließlich vermeinte der Bw. noch eine Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben darin zu erblicken, dass zwar er schon damals den Bescheid vom 10. Februar 1997 als Nichtbescheid erkennen hätte müssen, die zuständige Finanzbehörde hingegen diesen erst mit Zurückweisungsbescheid vom 7. Mai 2008 als einen solchen Nichtbescheid qualifizieren konnte.

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 1/2/3 (im Folgenden auch: FA 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 mit dem festgestellten Anteil berücksichtigt worden waren.

Im Gefolge einer bei der Mitunternehmerschaft durchgeföhrten 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. Im Anschluss daran erließ das Finanzamt dem Bw. gegenüber einen nach § 295 BAO geänderten ESt-Bescheid für 1989 mit Datum 30. April 1997, der unangefochten geblieben und mit 5. Juni 1997 in Rechtskraft erwachsen ist.

Gegen den Feststellungsbescheid vom 10. Februar 1997 wurde fristgerecht am 17. April 1997 Berufung erhoben und im ergänzenden Schriftsatz vom 4. Oktober 2002 auf die Bezeichnung der Bescheidadressaten Bezug genommen. 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 war am 12. Dezember 2002 eine unter der Zahl 2002/13/0225 protokolierte Beschwerde beim Verwaltungsgerichtshof (VwGH) eingebbracht worden. 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 aufgeschienen 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 7. August 2008 datierte Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens langte am 11. August 2008 beim Finanzamt Klagenfurt ein.

Der festgestellte Sachverhalt war 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 BGBl. 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 verjährt 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 7. August 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 erhellt, 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, Kommentar³, Tz 5 zu § 303, unter Hinweis auf *Ellinger ua*, 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, war der hier zu beurteilende Antrag vom 7. August 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 30. April 1997 ergangen ist, nicht angefochten und daher mit 5. Juni 1997 formell rechtskräftig geworden ist. Unter Berücksichtigung einer Frist von fünf Jahren ab diesem Zeitpunkt hätte ein Wiederaufnahmsantrag spätestens am 5. Juni 2002 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 7. August 2008 begehrten Wiederaufnahme mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid wegen Eintritt der Verjährung erfolgte demnach zu Recht.

Wenn nun der Bw. unter Hinweis auf § 209a Abs. 2 BAO einwendet, es könne schon aufgrund dieser Bestimmung Verjährung noch nicht eingetreten sein, da die ihn betreffende Einkommensteuerveranlagung mittelbar von der Erledigung der abgegebenen einheitlichen und gesonderten Feststellungserklärung und auch der Berufung im Feststellungsverfahren abhängig gewesen sei, so ist ihm Nachstehendes 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 § 302 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 der 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 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 hinsichtlich des verfahrensrechtlichen Titels für eine solche geänderte Steuerfestsetzung noch keine Fristversäumnis eingetreten sein darf, wobei bezüglich eines Antrages auf Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend seine Rechtzeitigkeit auf die Bestimmung des § 304 BAO verwiesen wird. Dass allerdings der berufungsgegenständliche Wiederaufnahmsantrag vom 7. August 2008 nicht rechtzeitig im Sinne des § 304 BAO eingebracht worden war, wurde schon 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 einzige und allein die Frage der Rechtsrichtigkeit des nach dem Spruch in Verbindung mit der Begründung über die Rechtzeitigkeit des Wiederaufnahmsantrages vom 7. August 2008 betreffend Einkommensteuer 1989 absprechenden Bescheides vom 17. 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 7. August 2008 – über andere Anbringen abzusprechen. Ob nun die im Feststellungsverfahren eingebrachte Berufung vom 17. April 1997 indirekt zu einer Abgabenfestsetzung trotz Eintritt der Verjährung etwa im Rahmen des § 295 BAO führen könnte, ist in sinngemäßer Anwendung der gerade zitierten Judikatur des VwGH der Entscheidungsbefugnis des UFS entzogen.

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

Der Hinweis des Bw. auf eine dem Wiederaufnahmsantrag 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 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 ins Treffen geführt, die Qualifizierung des Feststellungsbescheides vom 10. Februar 1997 mittels Bescheid des Finanzamtes Wien 1/2/3 vom 7. Mai 2008 als Nichtbescheid stelle eine neu hervorgekommene Tatsache dar, 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 Anfang August 2008 die dreimonatige Frist zur rechtzeitigen Einbringung eines Wiederaufnahmsantrages längst überschritten.

Endlich wird zum im zweitinstanzlichen Verfahren erstatteten Vorbringen des Bw. noch bemerkt, dass eine Verletzung von Treu und Glauben auch deshalb nicht vorliegen kann, weil selbst eine lang andauernde Fehleinschätzung der Behörde nichts daran zu ändern vermag, dass der Bw. selbst ausdrücklich das Vorliegen eines Nichtbescheides behauptet hatte und in Bekämpfung der unrichtigen Ansicht der Behörde gerade das Gegenteil zum Ausdruck gebracht worden ist.

Insgesamt gesehen hat das Finanzamt Klagenfurt den Wiederaufnahmsantrag sohin zu Recht als verspätet eingebbracht 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).

Im Rahmen der der Berufungsbehörde im § 289 Abs. 2 BAO eingeräumten Befugnisse war der angefochtene Bescheid daher dennoch – allerdings bloß – im Spruch dahingehend abzuändern, dass der Wiederaufnahmsantrag vom 7. August 2008 nicht ab-, sondern zurückgewiesen wird (*Ritz*, a.a.O., Tz 42 zu § 289; VwGH vom 21. Oktober 1999, 98/15/0195), weshalb spruchgemäß zu entscheiden war.

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 als rechtliche Beurteilung einer bestimmten Tatsache, sohin 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 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 Anfang August 2008, bekannt.

Klagenfurt, am 28. Mai 2009