



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den gesamten Senat über die Berufung des Bw., vom 3. März 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Kirchdorf an der Krems, vertreten durch Oscar Pecile, vom 7. Februar 2009 betreffend Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 1 BAO betreffend die Einkommensteuer 1989 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit dem Anbringen vom 4. August 2008 beantragte der Bw. die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Einkommensteuer für 1989, welches mit dem Bescheid vom 29. April 1997 abgeschlossen wurde, und brachte dazu Folgendes vor:

Mit Bescheid vom 07.05.2008 — eingelangt am 14.05.2008 – sei festgestellt worden, dass der dem oben genannten Einkommensteuerbescheid 1989 zugrunde liegende Bescheid gem. § 188 BAO vom 10.02.1997 mangels gültigem Bescheidadressaten der Bescheidcharakter fehlt und dieser somit keine normative Kraft entfalten konnte. Es handle sich um einen Nichtbescheid (VwGH 29.09.1997, 93/17/0042).

Die Qualifizierung des Grundlagenbescheides als Nichtbescheid stelle eine neu hervorgekommene Tatsache im Sinn des § 303 Abs. 1 lit. b BAO dar und sei als tauglicher Wiederaufnahmegrund zu qualifizieren. Wenn selbst der bescheiderlassenden Behörde die Tatsache nicht bekannt war, dass der Grundlagenbescheid nicht über Bescheidcharakter

verfügte, so könne diese Tatsache im Verhältnis zum Rechtsunterworfenen nur als „neu hervorgekommen“ gelten. Den Wiederaufnahmewerber treffe kein grobes Verschulden an der Nichtgeltendmachung dieses Umstandes.

Die oben beschriebene Rechtsansicht werde durch die Erledigung des Bundesministeriums für Finanzen vom 28. Oktober 2005 geteilt. Eine Kopie der Erledigung wurde beigelegt.

Diese Neuerlassung sei auch dann zwingend, wenn zu diesem Zeitpunkt bereits ein rechtswirksam erlassener Grundlagenbescheid vorliegt, der im Ergebnis dem abgeänderten Einkommensteuerbescheid entspricht. Verfahrensrechtlich berechtige dieser neue Grundlagenbescheid nämlich nur zur Abänderung des aufgrund der Wiederaufnahme neu erlassenen Bescheides. Die beantragte Wiederaufnahme ermögliche diese rechtswidrige Abänderung gem. § 295 BAO zu korrigieren.

Allgemein wurde darauf hingewiesen, dass abgeleitete Abgabenbescheide - im Gegensatz zu Feststellungsbescheiden - der Verjährung unterliegen und damit dem Rechtsunterworfenen grundsätzlich ein Rechtsverlust drohe. Die beantragte Wiederaufnahme ermögliche dem Steuerpflichtigen seine Ansprüche innerhalb der Verjährung geltend zu machen.

Aus der in Ablichtung beiliegenden Einzelerledigung des Bundesministeriums für Finanzen vom 28. Oktober 2005, GZ. BMF-010103/0042-VI/2005 geht hervor, eine Maßnahme nach § 295 Abs 1 BAO setze die nachträgliche Erlassung eines Feststellungsbescheides (Grundlagenbescheides) voraus. Ergeht ein solcher nicht (zB „Nichtbescheid“ als Folge fehlerhafter Adressierung, unterlassene Zustellung), so sei ein dennoch erlassener Änderungsbescheid (§ 295 Abs. 1 BAO) rechtswidrig. Dies könne nicht nur mit Berufung oder mit Antrag auf Aufhebung (§ 299 Abs. 1 BAO) geltend gemacht werden. In Betracht komme 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 sei der Umstand, dass kein Grundlagenbescheid erlassen wurde, im „abgeleiteten“ Abgabenverfahren eine neu hervorgekommene Tatsache iSd § 303 BAO.

Den Wiederaufnahmewerber treffe idR kein grobes Verschulden an der Nichtgeltendmachung dieses Umstandes im abgeschlossenen Verfahren, weil er grundsätzlich darauf vertrauen dürfe, 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) hätte auch dann zu erfolgen, wenn in der Zwischenzeit ein wirksamer Grundlagenbescheid ergangen ist. Dies saniere nämlich nicht die Rechtswidrigkeit eines trotz Fehlens der diesbezüglichen

Voraussetzungen erlassenen Änderungsbescheides. Die Wiederaufnahme sei auch dann zu bewilligen, wenn die Bemessungsverjährung der Erlassung eines neuerlichen Änderungsbescheides entgegensteht.

Mit dem angefochtenen Bescheid wurde der Wiederaufnahmsantrag unter Hinweis auf § 304 lit. b BAO zurückgewiesen.

In der gegenständlichen Berufung wurde vorgebracht, der Bw. hätte sich im Jahr 1989 an der X. Aktiengesellschaft (Rechtsnachfolger der X Unternehmensbeteiligung und Leasing GmbH u. ehemalige atypisch stille Gesellschafter) beteiligt. Hinsichtlich der Einkünfte 1989 sei am 4. September 1990 eine einheitlich und gesonderte Feststellungserklärung abgegeben worden. Mit Bescheid vom 28. März 1991 sei die Mitunternehmerschaft erklärungsgemäß veranlagt worden. Im Jahr 1997 sei das Verfahren hinsichtlich der Einkünfte 1989 wieder aufgenommen und am 10. Februar 1997 ein neuer einheitlich und gesonderter Feststellungsbescheid erlassen worden. Gegen diesen sei das Rechtsmittel der Berufung erhoben worden, welches mit Bescheid vom 28. Oktober 2002 von der Finanzlandesdirektion Wien, Niederösterreich und Burgenland abgewiesen worden sei. Gegen diese Berufungsentscheidung sei eine Verwaltungsgerichtshofbeschwerde erhoben worden, die mit Beschluss vom 27. Februar 2008 zurückgewiesen wurde, da es sich bei der Erledigung der Finanzlandesdirektion Wien, Niederösterreich und Burgenland um einen nichtigen Bescheid gehandelt hätte. In weiterer Folge sei auch die Berufung gegen den einheitlich und gesonderten Feststellungsbescheid 1989 vom 17. April 1997 mit Bescheid vom 07. Mai 2008 zurückgewiesen worden, da auch dieser Bescheid nichtig war.

Grund für die nichtigen Bescheide seien Fehler in der Adressierung gewesen. Insbesondere seien in dem einheitlich und gesonderten Feststellungsbescheid bereits verstorbene Personen angeführt worden. Diesbezüglich sei zu beachten, dass auch in dem Bescheid vom 28. März 1991 bereits verstorbene Personen angeführt sind. Somit sei auch der Bescheid vom 28. März 1991 als Nichtbescheid zu qualifizieren. Als Ergebnis sei ersichtlich, dass mit Erklärung vom 4. September 1990 für die Beteiligung des Bw. eine einheitlich und gesonderte Feststellungserklärung abgegeben wurde, aber bis zum heutigen Tage, diese Erklärung nicht bescheidmäßig veranlagt worden sei. Somit könne hinsichtlich des Jahres 1989 keine Verjährung eingetreten sein, weil gem. § 209 a Abs. 2 BAO die Einkommensteuerveranlagung mittelbar von der Erledigung der abgegebenen einheitlich und gesonderten Feststellungserklärung abhängt.

Im Übrigen wurde erwähnt, dass selbst, wenn man den Bescheid vom 28. März 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 könne gem. § 209 a BAO keine Verjährung eingetreten sein, da der Einkommensteuerbescheid 1989 somit indirekt von der Erledigung der Berufung abhängig gewesen wäre. Jede andere Auslegung des § 295 bzw. § 209 a BAO sei denkunmöglich, denn es könne nicht sein, dass aufgrund von Fehlern, die die Finanzverwaltung zu vertreten hat (nämlich die Erlassung von Nichtbescheiden) auf die die Steuerpflichtigen im Rahmen des Berufungsverfahrens sogar aufmerksam gemacht haben und aufgrund des langen Rechtsmittelverfahrens, Verjährung zu Lasten des Steuerpflichtigen eintrete. Aus diesem Grund werde auch ausdrücklich beantragt, einen abgeleiteten Bescheid zu erlassen, der den Rechtszustand wiederherstellt, der vor Erlassung des rechtswidrigen abgeleiteten (weil von einem nichtigen Bescheid abgeleitet) Bescheides bestanden hat.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 7. Mai 2009 wurde die gegenständliche Berufung als unbegründet abgewiesen und der Rechtsstandpunkt des Finanzamtes in einer ausführlichen Begründung dargelegt. Insbesondere wurde dargelegt, dass der Wiederaufnahmsantrag nicht innerhalb der Frist des § 303 Abs. 2 BAO eingebracht wurde und damit verspätet sei. Dazu führte das Finanzamt aus:

„Bezüglich des Neuhervorkommens versucht der Bw. aufzuzeigen, dass er erst im Zeitpunkt der Zurückweisung der Berufung vom 17. April 1997 am 7. Mai 2008 (betreffend das Feststellungsverfahren) nach Ergehen der VwGH-Entscheidung am 27. Februar 2008 vom Wiederaufnahmegrund erfahren hätte. 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).

Der Bw. stellt in der Berufung vom 3. März 2009 dar, im Feststellungsbescheid seien bereits verstorbene Personen angeführt gewesen. Auch im Bescheid vom 24. Mai 1991 habe man verstorbene Personen angeführt. Es könne aber nicht sein, dass aufgrund von Fehlern, welche die Finanzverwaltung zu vertreten habe und „auf die die Steuerpflichtigen sogar aufmerksam gemacht hätten“, die Verjährung zu Lasten des Steuerpflichtigen eintrete.

Wenn der Bw. damit dartun 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 das Finanzamt ist es evident, dass die Mitges. hier eine stark ausgeprägte Sorgfaltsverpflichtung 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 976 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 zustandekommen,

muss sich der Beteiligte zurechnen lassen und kann diese nicht allein auf die Finanzverwaltung abschieben.

Im Verfahren bei der X. AG, an der der Bw. beteiligt war, wurde eine Berufungsergänzung vom 4. Oktober 2002 eingebracht, die auch in der späteren Beschwerde angeführt wird und in der auf Änderungen (in Beteiligungsverhältnissen) hingewiesen wurde. Dies deckt sich mit der Aussage des Bw. in seiner Berufung, wonach „die Steuerpflichtigen sogar auf die Fehler aufmerksam gemacht hätten“. Damit meint der Bw. offenkundig die Beteiligten an der X. AG. Tatsächlich enthält diese Berufungsergänzung längere Ausführungen über die „Überprüfung der Bescheideigenschaft“. So sei der Verweis auf eine der Steuererklärung beigelegte Liste der Mitgesellschafter „kein Ersatz für fehlerhaft bezeichnete Bescheidadressaten“. Es seien „keine rechtsgültigen Bescheide ergangen“, weil die Adressatenbezeichnung trotz beendeter Personengesellschaft nicht an die einzelnen im Feststellungszeitraum beteiligten Gesellschafter gerichtet gewesen sei. Es sei daher „eine Grundvoraussetzung für die Entfaltung der Wirkung eines rechtsgültigen Feststellungsbescheides nicht erfüllt“. Nach Ansicht der Berufungswerber seien daher „rechtsgültige Bescheide bis dato nicht ergangen“.

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, 5 672). Über das Vorliegen eines Nichtbescheides und damit einer ungültigen Tangente bei der Einkommensteuer konnte es daher - insbesondere bei steuerlich kundigen Personen und Gesellschaften, wozu die steuerliche Vertretung der Firma, an der er sich beteiligt hat, zweifellos zählen - keinerlei Zweifel geben. Das Wissen der steuerlichen Vertretung der Mitunternehmerschaft muss auch dem Bw. angelastet werden. Das Finanzamt geht davon aus, dass die Information, wonach der Feststellungsbescheid ungültig und die Tangente im Einkommensteuerbescheid nicht rechtens war, zu jenen Umständen gehört, über die Beteiligte informiert werden, zumal der VwGH-Entscheidung ein jahrelanges Verfahren vorangegangen ist.

Aus den bezeichneten Gründen war schon im Jahr 2002 ein Wiederaufnahmeantrag zu stellen. Dies musste dem Bw. bekannt sein.“

Mit dem Anbringen vom 4. Juni 2009 wurde ein Vorlageantrag eingebracht und ausführlich auf die Ausführungen des Finanzamtes in der Berufungsvorentscheidung repliziert. Zur Frage der Rechtzeitigkeit des Wiederaufnahmsantrages führte der Bw. aus, die Aussage des Finanzamtes ist jedoch unrichtig. In dem zitierten VwGH-Erkenntnis spreche der VwGH nur dem Bescheid vom 28. Oktober 2002 der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland jeglichen Bescheidcharakter ab. Der VwGH lasse — im Gegensatz zu den Ausführungen des Finanzamtes - die Frage, ob bereits die erstinstanzlichen Bescheide vom 10. Februar 1997 „Nichtbescheide“ seien, ausdrücklich offen.

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.

1) Eintritt 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 für 1989 bereits eingetreten ist.

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

Bei der veranlagten Einkommensteuer für des Jahres 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.

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

§ 209 a 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 insoweit einem Irrtum, als er davon ausgeht, dass die Verjährung noch nicht eingetreten sein kann.

Für den gegenständlichen Wiederaufnahmsantrag kommt die Bestimmung des § 209a Abs. 2 BAO nicht zur Anwendung, da dieser nicht vor Eintritt der Verjährung eingebracht wurde. Der Umstand, dass allenfalls die Abgabefestsetzung noch auf Grund anderer noch nicht erledigter Anträge trotz Eintritt der Verjährung zulässig sein könnte, bedeutet noch nicht, dass die Abgabefestsetzung auf Grund des gegenständlichen Wiederaufnahmsantrages zulässig sein muss.

Die in einer Einzelerledigung des Bundesministeriums für Finanzen vom 28. Oktober 2005 vertretene Rechtsansicht, wonach die Wiederaufnahme auch dann zu bewilligen sei, wenn die Bemessungsverjährung der Erlassung eines neuerlichen Änderungsbescheides entgegensteht, kann für den Unabhängigen Finanzsenat nicht bindend sein. Nach § 6 Abs. 1 des Bundesgesetzes über den unabhängigen Finanzsenat (UFSG) besteht keine Bindung an Weisungen der Mitglieder des unabhängigen Finanzsenates bei Besorgung der ihnen nach den Abgabenvorschriften (§ 3 Abs. 3 BAO) zukommenden Aufgaben. Aus diesem Grunde hat die Beurteilung der gegenständlichen Rechtsfragen anhand der gesetzlichen Bestimmungen zu erfolgen.

2) 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 auch die Frist des § 304 lit. a BAO (vgl. Ritz, BAO³, § 304 Tz. 5 unter Hinweis auf Ellinger ua., BAO³, § 209 Anm. 20 und § 304 Anm. 2).

Für den gegenständlichen Wiederaufnahmsantrag ist ausschlaggebend, dass dieser nicht vor Eintritt der absoluten Verjährung, welche mit 31. Dezember 1999 eingetreten ist, eingebracht wurde. Aus diesem Grund ist die Wiederaufnahme des Verfahrens auf Grund des gegenständlichen Antrages nach § 304 lit. a BAO nicht zulässig.

3) 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, BAO³, § 304 Anm. 5). Diese Frist ist vor allem bedeutsam, wenn die Frist des § 304 lit. a BAO im Zeitpunkt der Stellung des Wiederaufnahmsantrages bereits abgelaufen ist (somit insbesondere für nach Ablauf der

sogenannten absoluten Verjährungsfrist des § 209 Abs. 3 BAO gestellte Wiederaufnahmsanträge).

Im gegenständlichen Fall wurde nicht bestritten, dass die formelle Rechtskraft des Einkommensteuerbescheides für 1989 vom 29. April 1997 bereits im Jahr 1997 eingetreten ist. Daraus ergibt sich, dass der nunmehr am 4. August 2008 eingebrachte Wiederaufnahmsantrag nicht innerhalb der Fünfjahresfrist des § 304 lit. b BAO eingebracht wurde. Damit ist dem Finanzamt zuzustimmen, wenn aus diesem Grund der gegenständliche Wiederaufnahmsantrag zurückgewiesen wurde.

4) 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.

Den unwidersprochenen Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung zu Folge, wurde der Umstand der Falschadressierung der dem Einkommensteuerbescheid vom 29. April 1997 zu Grunde liegenden Feststellungsbescheide in einer Berufungsergänzung vom 4. Oktober 2002 und in der späteren Verwaltungsgerichtshofbeschwerde angeführt.

Im gleich gelagerten Fall, der der Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 27. Jänner 2009, RV/3297-W/08 zu Grunde lag, wurde ausgeführt, dass die oben zitierte Dreimonatsfrist mit Kenntnis des Wiederaufnahmegrundes und nicht erst mit dessen Beweisbarkeit zu laufen beginnt und nicht verlängerbar ist (*Ritz*, BAO³, § 303 Tz 27f unter Verweis auf VwGH 3.10.1984, 83/13/0067). Der Bw. hätte sich dabei auch die Kenntnis seines Vertreters zurechnen zu lassen. Er hätte 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). Ein verspätet geltend gemachter Wiederaufnahmegrund ist zurückzuweisen (VwGH 22.2.1994, 91/14/0069).

Im Wiederaufnahmeantrag beruft sich der Bw. ausdrücklich darauf, die Qualifizierung des Grundlagenbescheides sei eine neu hervorgekommene Tatsache. Dazu hat das Höchstgericht in ständiger Rechtssprechung (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 wieder aufzunehmende 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 mwN), 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).

Damit kann zusammenfassend festgestellt werden, dass im Rahmen des Neuerungsstatbestandes nicht - wie vom Berufungswerber 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 wurden vom Bw. sowohl in der Berufungsergänzung vom 4. Oktober 2002 und in der späteren Verwaltungsgerichtshofbeschwerde vom 12. Dezember 2002 vorgebracht. Diese Tatsache und die entsprechenden Beweismittel waren dem Berufungswerber daher spätestens an diesem Tag bekannt und bewusst.

Der strittige Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 1989, datiert mit 4. August 2008, wurde damit mehr als fünf Jahre nach der nachweislichen Kenntniserlangung der dafür behaupteten Gründe gestellt, womit dieses Anbringen aus Sicht des Neuerungsstatbestandes jedenfalls als verspätet zu beurteilen ist.

Linz, am 30. September 2009