



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Mag. Eva Woracsek und die weiteren Mitglieder Mag. Ernst Bauer, Michael Fiala und Dr. Franz Kndlhofer im Beisein der Schriftführerin Preisinger Isabella über die Berufung des Bw., Adr.1, vertreten durch L., Rechtsanwalt, Adr.2 (für K., Rechtsanwalt, Adr.3), gegen den Bescheid des Finanzamtes N., vertreten durch H., betreffend Zurückweisung eines Antrages auf Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 1989 nach der am 24. November 2010 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Schreiben vom 7. Juli 2008 (eingelangt am 10. Juli 2008) beantragte der Bw. (Berufungswerber) die Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 BAO betreffend den gem. § 295 BAO abgeänderten Einkommensteuerbescheid 1989 vom 7. Mai 1997.

Begründend führt er aus, dass mit Bescheid vom 7. Mai 2008 festgestellt worden sei, dass der dem Einkommensteuerbescheid 1989 zugrunde liegende Bescheid über die einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung gem. § 188 BAO vom 10. Februar 1997 mangels gültigen Bescheidadressaten ein Nichtbescheid sei, welcher keine Rechtswirkungen entfalte.

Der auf der Grundlage des Nichtbescheides erlassene – gemäß § 295 BAO abgeänderte – Einkommensteuerbescheid 1989 vom 7. Mai 1997, welcher den ursprünglichen

Einkommensteuerbescheid ersetzt habe, entbehre daher der gesetzlichen Grundlage. Dieser Mangel könne nach der Judikatur auch nicht durch einen nachträglich erlassenen Grundlagenbescheid geheilt werden und es sei im Wege der beantragten Wiederaufnahme der Rechtszustand vor Erlassung des Bescheides vom 7. Mai 1997 herzustellen und der Einkommensteuerbescheid 1989 in seiner ursprünglichen Fassung zu erlassen.

Die Qualifizierung des Grundlagenbescheides als Nichtbescheid stelle eine, als tauglichen Wiederaufnahmegrund hinsichtlich des Einkommensteuerbescheides 1989 anzusehende, neu hervorgekommene Tatsache iSd § 303 Abs. 1 lit. b BAO dar. Die Unkenntnis der bescheiderlassenden Behörde betreffend den fehlenden Bescheidcharakter könne diesen Umstand im Verhältnis zum Rechtsunterworfenen nur zu einer „neu hervorgekommenen“ Tatsache machen, wobei den Bw. an der Nichtgeltendmachung kein grobes Verschulden treffe. Diese Rechtsansicht des Bw. werde durch das Bundesministerium für Finanzen (BMF) in einem Schreiben vom 28. Oktober 2005 geteilt.

Das Finanzamt wies den Wiederaufnahmeantrag mit Bescheid vom 26. Jänner 2009 zurück und führte begründend aus, dass im gegenständlichen Fall der derzeit gültige Einkommensteuerbescheid 1989 gem. § 295 BAO am 7. Mai 1997 erlassen worden sei. Der Einkommensteuerbescheid vom 7. Mai 1997 sei am 9. Juni 1997 unter Berücksichtigung des Postlaufes in Rechtskraft erwachsen. Die Verjährungsfrist habe gem. § 208 Abs. 1 lit. a BAO mit 1. Jänner 1990 zu laufen begonnen und habe gem. § 207 Abs. 2 BAO am 31. Dezember 1994 geendet. Eine Abgabenhinterziehung liege gegenständlich nicht vor, sodass die Verjährungsfrist 5 Jahre betrage. Die Verjährung sei somit mit 1. Jänner 1995 eingetreten. Zu prüfen bleibe noch, ob der Antrag auf Wiederaufnahme gem. § 303 BAO innerhalb von 5 Jahren nach Eintritt der Rechtskraft es abschließenden Bescheides eingebracht worden sei. Da der Einkommensteuerbescheid 1989 am 9. Juni 1997 in Rechtskraft erwachsen sei, ende die 5-Jahresfrist am 8. Juni 2002. Der Antrag auf Wiederaufnahme sei am 10. Juli 2008 beim Finanzamt eingelangt und damit außerhalb der fünfjährigen Frist. Nach Eintritt der Verjährungsfrist sei eine Wiederaufnahme ausgeschlossen, außer es lange ein Antrag auf Wiederaufnahme nach § 303 Abs. 1 BAO innerhalb der fünfjährigen Frist ein.

In der Berufung vom 26. Februar 2009 bestritt der Berufungswerber den Eintritt der Verjährung und führt aus, es sei auf jeden Fall eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß den §§ 303 ff BAO sowie eine Abänderung des Einkommensteuerbescheides 1989 gem. § 295 BAO rechtlich möglich.

Es sei eine einheitliche und gesonderte Feststellungserklärung der A. GmbH und Mitgesellschafter abgeben worden, über die am 24. Mai 1991 erklärungsgemäß abgesprochen worden sei.

Nach Durchführung einer Wiederaufnahme des Verfahrens sei dieser Bescheid durch den Feststellungsbescheid vom 10. Februar 1997 ersetzt worden, zu dem nun mit Bescheid vom 7. Mai 2008 (Anm. des Finanzamtes Wien 6/7/15) festgestellt worden sei, dass er nichtig gewesen sei. 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 der (Erst)Bescheid vom 24. Mai 1991 an bestimmte im Bescheid genannte Personen bislang auch nicht rechtswirksam zugestellt werden konnte.

Aufgrund des Feststellungsbescheides vom 10. Februar 1997 sei am 7. Mai 1997 ein gem. § 295 BAO geänderter Bescheid ergangen, mit dem das Einkommen für das Jahr 1989 neu festgesetzt worden sei.

Hänge eine Abgabenfestsetzung unmittelbar oder mittelbar von der Erledigung einer Berufung oder eines in den Abgabenvorschriften vorgesehenen Antrages (§ 85 BAO) ab, so stehe gemäß § 209 a Abs. 2 BAO der Abgabenfestsetzung der Eintritt der Verjährung u.a. nicht entgegen, wenn ein Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens rechtzeitig im Sinne des § 304 BAO eingebbracht worden sei.

Das Verfahren betreffend Erlassung eines neuen Grundlagenbescheides gem. § 188 BAO sei erst am 14. Mai 2008 (Zustellung des Zurückweisungsbescheides vom 7. Mai 2008) abgeschlossen gewesen, sodass im Sinne des § 209 a BAO im Zusammenhang mit den Bestimmungen betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens, sowie § 295 BAO eine Verjährung betreffend der Abgabenfestsetzung für die Einkommensteuer für das Jahr 1989 diesbezüglich noch nicht eingetreten sei beziehungsweise ungeachtet einer allfällig eingetretenen Abgabenverjährung dennoch eine Wiederaufnahme des Verfahrens gem. den §§ 303 ff BAO sowie Abänderung von Abgabenbescheiden gem. § 295 BAO rechtlich zulässig sei. Der Antrag vom 7. Juli 2008 betreffend Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens 1989 erfolgte im Hinblick auf den Zurückweisungsbescheid vom 7. Mai 2008 nach Ansicht des Bw. rechtzeitig.

Dass der Feststellungsbescheid gem. § 188 BAO vom 10. Februar 1997 ein nichtiger Bescheid sei, sei im obigen Sinne im Mai 2008 durch entsprechende Entscheidungen des Verwaltungsgerichtshofes sowie der Abgabenbehörden erst hervorgekommen und dies zweifelsfrei ein Wiederaufnahmegrund im Sinne des § 303 Abs. 1 lit. b und c BAO betreffend des gem. § 295 Abs. 1 BAO geänderten Einkommensteuerbescheides für das Jahr 1989 vom 7. Mai 1997.

Der Bw. beantragt in eventu einen gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderten Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1989 zu erlassen, der dem Einkommensteuerbescheid 1989 vom 26. März 1992 (Bescheid gemäß § 295 BAO) entspreche.

Da die Rechtsgrundlage für den gem. § 295 Abs. 1 BAO geänderten Einkommensteuerbescheid 1989 vom 7. Mai 1997 weggefallen sei, habe von Amts wegen ein neuer Einkommensteuerbescheid 1989 zu ergehen. Werde ein Änderungsbescheid gem. § 295 Abs. 1 BAO erlassen, obwohl der hiefür herangezogene Grundlagenbescheid ins Leere gegangen sei – somit rechtlich nicht existent gewesen sei – sei mit einem neuerlichen Änderungsbescheid gemäß § 295 Abs. 1 BAO vorzugehen (verwiesen werde auf Ritz, BAO³, Tz 13 zu § 295 BAO und VwGH vom 24.11.1998, Zl. 93/14/0230).

Zur Durchführung eines Verfahrens nach § 295 Abs. 1 BAO sei die Abgabenbehörde auf jeden Fall verpflichtet, gerade im gegenständlichen Fall bei einem nichtigen Grundlagenbescheid. Festzuhalten sei, dass der Änderungsbescheid von Amts wegen zu erlassen sei und diesbezüglich eine Verjährung im Zusammenhang mit der Bestimmung des § 209 a BAO nicht eingetreten sei.

In der am 24. November 2010 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde vom steuerlichen Vertreter ergänzend ausgeführt, es sei ein Faktum, dass der für den abgeleiteten Einkommensteuerbescheid maßgebliche Grundlagenbescheid weggefallen sei und könne daher der abgeleitete Bescheid nicht weiter bestehen bleiben. Ungerecht wäre es, dem Bw. den Zugang zum Recht mit dem Einwand der Verjährung vorzuenthalten. Es werde auf das bisherige Vorbringen verwiesen.

Der Vertreter des Finanzamtes führte dazu aus, dass an der im Zurückweisungsbescheid vertretenen Rechtsansicht festgehalten werde.

Über die Berufung wurde erwogen:

Sachverhalt:

Der Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens gründet auf der Feststellung des Finanzamtes Wien 6/7/15, das mit Bescheid vom 7. Mai 2008 aussprach, dass dem Bescheid bezüglich der Feststellung der Einkünfte der A. GmbH und Mitgesellschafter für 1989 vom 10. Februar 1997 mangels gültigen Bescheidadressaten der Bescheidcharakter fehlt und dieser somit keine normative Kraft entfalten konnte. Dieser Bescheid erging – wie vom Berufungswerber selbst dargestellt – offenbar als Reaktion auf den Beschluss des VwGH vom 27. Februar 2008, 2002/13/0225. Mit diesem sprach das Höchstgericht zur Adressierung der

Berufungsentscheidung der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 28. Oktober 2002 aus, dass diese Erledigung deshalb kein Bescheid sei, weil sie sich unter anderem an nicht mehr existierende Personen gerichtet hatte.

Die vom Berufungswerber selbst zitierte Beschwerde vom (VwGH Zl. 2002/13/0225) wurde von insgesamt 976 Beschwerdeführern eingebracht. Der Berufungswerber scheint darin als Beschwerdeführer Nr. xy auf. Dieses Schriftstück wurde am 12. Dezember 2002 beim Verwaltungsgerichtshof eingebracht. Auf den Seiten 26 bis 30 dieses Schriftstückes wird ausführlich dargestellt, dass unter anderem der Feststellungsbescheid 1989 vom 10. Februar 1997 falsch adressiert gewesen sei. So weist etwa zusammenfassend Punkt 1.4.1 unter der Überschrift „Nicht-Bescheide 1997“ die folgende Textierung auf:

Wie oben nachgewiesen, sind die Feststellungsbescheide [...], die infolge der Betriebsprüfung [...] erlassen wurden, nicht rechtswirksam ergangen, da die Voraussetzungen [...] hinsichtlich der korrekten Benennung des Bescheidadressaten nicht erfüllt sind.

Damit bestehen keine Zweifel daran, dass das Finanzamt mit der nunmehrigen Zurückweisung vom 7. Mai 2008 nur einen Mangel bestätigte, der dem Bw. selbst (bzw. seinem Berater) schon spätestens im Dezember 2002 bekannt und bewusst gewesen ist.

Rechtsgrundlagen und rechtliche Würdigung:

1) Zum Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens:

a) Rechtzeitigkeit im Hinblick auf die 3-Monatsfrist des [§ 303 Abs. 2 BAO](#)

Der Antrag auf Wiederaufnahme ist binnen einer Frist von drei Monaten von dem Zeitpunkt an, in dem der Antragsteller nachweislich von dem Wiederaufnahmsgrund Kenntnis erlangt hat, einzubringen ([§ 303 Abs. 2 BAO](#)).

Diese Frist beginnt mit Kenntnis des Wiederaufnahmegrundes und nicht erst mit dessen Beweisbarkeit zu laufen. Sie ist nicht verlängerbar (Ritz, BAO³, § 303 Tz 27 f unter Verweis auf VwGH 3.10.1984, [83/13/0067](#)). Der Berufungswerber 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 (vgl. VwGH 12.8.1994, [91/14/0018](#)). Ein verspäteter Wiederaufnahmeantrag 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 Rechtsprechung (vgl. etwa VwGH 26.4.1994, [91/14/0129](#)) ausgesprochen, Tatsachen im Sinn des [§ 303 Abs. 1 lit. b BAO](#) seien ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände. Das sind 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 gewonnen werden – sind danach keine neuen Tatsachen. Nur neu hervorgekommene Tatsachen oder Beweismittel, das sind solche, die schon vor Erlassung des das wiederaufzunehmende Verfahren abschließenden Bescheides bestanden haben, aber erst nach diesem Zeitpunkt bekannt wurden (*nova reperta*), kommen als tauglicher Wiederaufnahmsgrund im Sinne des Neuerungstatbestandes in Betracht. Erst nach Erlassung des das wieder aufzunehmende Verfahren abschließenden Bescheides entstandene Tatsachen oder Beweismittel (*nova producta*) sind keine Wiederaufnahmsgründe.

Die Entscheidung eines Gerichtes oder einer Verwaltungsbehörde in bestimmten Rechtssachen stellt weder eine neue Tatsache (vgl. 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 (vgl. VwGH 21.2.1985, [83/16/0027](#)).

Damit kann zusammenfassend festgestellt werden, dass im Rahmen des Neuerungstatbestandes 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 (vgl. UFS 21.5.2008, RV/1339-L/07). Die Entscheidung selbst kann schon deshalb nicht herangezogen werden, weil es sich bei ihr um ein nach Erlassung des letztgültigen Einkommensteuerbescheides neu entstandenes Faktum (*nova producta*) handelt.

Die Tatsache sowie die Gründe der Falschadressierung des Feststellungsbescheides vom 10. Februar 1997 wurden vom Berufungswerber selbst am 12. Dezember 2002 in einer VwGH-Beschwerde vorgebracht, bei der er selbst als Beschwerdeführer (Nr. 882) einschritt. Diese Tatsache und die entsprechenden Beweismittel waren dem Berufungswerber bzw. seinem Vertreter damit spätestens an diesem Tag bekannt und bewusst.

Der Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens datiert mit 7. Juli 2008 und wurde damit erst mehr als fünf Jahre nach der nachweislichen Kenntnisserlangung der dafür behaupteten Gründe gestellt, womit dieses Anbringen aus Sicht des Neuerungstatbestandes jedenfalls

außerhalb der 3-Monatsfrist und damit verspätet war. Der Wiederaufnahmeantrag wurde vom Finanzamt deshalb auch aus diesem Blickwinkel zu Recht zurückgewiesen.

b) Rechtzeitigkeit im Hinblick auf die Fristen des [§ 304 BAO](#)

Gemäß [§ 303 Abs. 1 BAO](#) ist dem Antrag einer Partei auf Wiederaufnahme eines durch Bescheid abgeschlossenen Verfahrens statzugeben, 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, oder der Bescheid von Vorfragen abhängig war und nachträglich über eine solche Vorfrage von der hiefür zuständigen Behörde (Gericht) in wesentlichen Punkten anders entschieden wurde und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte. Gemäß Abs. 2 leg. cit. ist der 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.

Gemäß [§ 304 BAO](#) ist nach Eintritt der Verjährung eine Wiederaufnahme des Verfahrens ausgeschlossen, sofern ihr nicht ein Antrag gemäß § 303 Abs. 1 BAO zugrunde liegt, der entweder innerhalb des Zeitraumes, bis zu dessen Ablauf die Wiederaufnahme von Amts wegen unter Annahme einer Verjährungsfrist (§§ 207 bis 209 Abs. 2 BAO) von sieben Jahren zulässig wäre, eingebracht wurde (lit. a) oder der vor dem Ablauf einer Frist von fünf Jahren nach Eintritt der Rechtskraft des das Verfahren abschließenden Bescheides eingebracht wurde (lit. b).

Zunächst ist also zu prüfen, ob die Verjährung hinsichtlich der Einkommensteuer 1989 nach den allgemeinen Regeln – unter der Annahme der Verlängerung der Verjährungsfrist auf sieben Jahre – bereits eingetreten wäre. Dabei ist zu beachten, dass die absolute Verjährungsfrist auch die Frist des [§ 304 lit. a BAO](#) begrenzt (vgl. Ritz, BAO³, § 304 Tz 5 unter Hinweis auf Ellinger ua., BAO³ § 209 Anm 20 und § 304 Anm 2). Nach [§ 209 Abs. 3 BAO](#) verjährt das Recht auf Festsetzung einer Abgabe spätestens zehn Jahre nach Entstehung des Abgabenanspruches im Sinne des § 4 BAO (absolute Verjährung). Der Abgabenanspruch der veranlagten Einkommensteuer entsteht nach [§ 4 Abs. 2 lit. a Z 2 BAO](#) mit Ablauf des Kalenderjahres, für das die Veranlagung vorgenommen wird. Damit ist die absolute Verjährung mit Ablauf des Jahres 1999 und somit jedenfalls vor dem Jahr 2008 eingetreten. Daran ändert auch der Umstand nichts, dass diese Frist erst mit dem Steuerreformgesetz

2005 (BGBI. I 2004/57) von fünfzehn auf zehn Jahre verkürzt wurde. Selbst nach Maßgabe dieser längeren Frist wäre die absolute Verjährung mit Ablauf des Jahres 2004 eingetreten.

Der hier zu beurteilende Wiederaufnahmsantrag vom 7. Juli 2008 wurde damit jedenfalls nach Eintritt der absoluten Verjährung gestellt, was nach [§ 304 lit. a BAO](#) nicht zulässig ist.

Das Gesetz erachtet einen Wiederaufnahmsantrag trotz Eintrittes der absoluten Verjährung als zulässig, wenn dieser innerhalb von fünf Jahren nach Eintritt der Rechtskraft des das Verfahren abschließenden Bescheides eingebracht wird ([§ 304 lit. b BAO](#)). Unter Rechtskraft ist dabei die formelle Rechtskraft zu verstehen (Ritz, ÖStZ 1995, 120; Ellinger ua, BAO³, § 304 Anm 5).

Im gegenständlichen Fall ist es unbestritten, dass die formelle Rechtskraft des Einkommensteuerbescheides 1989 vom 7. Mai 1997 jedenfalls im Jahr 1997 eingetreten ist und dass damit zusätzlich diese Fünfjahresfrist spätestens 2002 abgelaufen war. Somit ist aber der Wiederaufnahmeantrag auch unter diesem Aspekt nicht mehr zulässig.

c) Wirkungsweise des [§ 209a BAO](#)

Dem Einwand des Bw., dass nach Maßgabe des § 209a BAO die Verjährung nicht eingetreten sei, ist entgegenzuhalten:

§ 209a BAO lautet:

(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.

(3) Sofern nicht Abs. 1 oder 2 anzuwenden ist, darf in einem an die Stelle eines früheren Bescheides tretenden Abgabenbescheid, soweit für einen Teil der festzusetzenden Abgabe bereits Verjährung eingetreten ist, vom früheren Bescheid nicht abgewichen werden.

Schon aus dem Wortlaut dieser Bestimmung ergibt sich, dass der Gesetzgeber nicht in die Verjährungs- oder Wiederaufnahmebestimmungen eingreifen wollte. Er wollte nur erlauben, dass eine Abgabenfestsetzung in bestimmten Fällen „trotz des Eintrittes der Verjährung“ erfolgen kann. § 209a verhindert somit nicht den Eintritt der Verjährung.

Für den gegenständlichen Wiederaufnahmeantrag kommt § 209a Abs. 2 nicht zur Anwendung, weil dieser nicht vor Eintritt der Verjährung eingebracht wurde. Der Umstand, dass allenfalls die Abgabenfestsetzung noch auf Grund anderer noch nicht erledigter Anträge trotz Eintritts der Verjährung zulässig sein könnte, bedeutet noch nicht, dass die Abgabenfestsetzung auf Grund des gegenständlichen Wiederaufnahmeantrages zulässig sein muss. Gegenstand dieses Berufungsverfahrens ist lediglich die Frage der Zulässigkeit des Wiederaufnahmeantrages vom 7. Juli 2008.

Die im vom Berufungswerber zitierten Schreiben 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, wird vom unabhängigen Finanzsenat nicht geteilt. Nach § 6 Abs. 1 des Bundesgesetzes über den unabhängigen Finanzsenat (BGBl. I Nr. 97/2002; kurz UFSG) sind die Mitglieder des unabhängigen Finanzsenates bei Besorgung der ihnen nach den Abgabenvorschriften (§ 3 Abs. 3 BAO) zukommenden Aufgaben weisungsfrei. Aus diesem Grunde hat die Beurteilung der gegenständlichen Rechtsfragen ausschließlich anhand der gesetzlichen Bestimmungen zu erfolgen, die nur die eben dargestellte Auslegung zulassen.

Die vom Finanzamt verfügte Zurückweisung des Wiederaufnahmeantrages erfolgte deshalb im Ergebnis zu Recht. Der Antrag war unzulässig, weil bei dessen Einbringung sowohl die Dreimonatsfrist des § 303 Abs. 2 BAO sowie auch die Fristen des § 304 BAO bereits abgelaufen waren. Die dagegen eingebrachte Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

2) Zum Antrag auf Erlassung eines gemäß [§ 295 BAO](#) abgeleiteten Bescheides:

Es ist klarzustellen, dass über einen in der Berufungsschrift erstmals gestellten Antrag (hier: Antrag auf Erlassung eines abgeleiteten Bescheides gemäß [§ 295 BAO](#)), der über die „Sache“ des angefochtenen Bescheides (hier: Wiederaufnahme) hinausgeht, nicht in der Berufungsentscheidung abgesprochen werden kann, denn die Änderungsbefugnis der Berufungsbehörde gemäß § 289 Abs. 2 ist durch die „Sache“ – das ist die Angelegenheit, die den Inhalt des Spruches erster Instanz gebildet hat – begrenzt (vgl. Ritz, BAO³, § 289 Tz 38).

Abgesehen davon, dass in der vorliegenden Berufungsentscheidung schon deshalb nicht über den Antrag auf Erlassung eines gemäß [§ 295 BAO](#) abgeleiteten Bescheides abgesprochen werden konnte, ist darauf zu verweisen, dass die auf [§ 295 BAO](#) gestützte Erlassung eines Bescheides eine amtswegige Maßnahme ist. [§ 295 Abs. 1 BAO](#) normiert ausdrücklich „von Amts wegen“; [§ 295 Abs. 2 BAO](#) macht Abs. 1 „sinngemäß“ anwendbar und [§ 295 Abs. 3 BAO](#) baut auf Abs. 1 auf (arg: „auch ansonsten“).

Wien, am 30. November 2010