



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw. gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23 betreffend Abweisung des Wiederaufnahmeantrages hinsichtlich Körperschaftsteuer 2001 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (in der Folge mit Bw. bezeichnet) beantragte mit Schreiben vom 1. Juli 2008 die Wiederaufnahmen der Verfahren „gemäß § 303 der Bundesabgabenordnung“ betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 2001, 2002, 2003 und 2005. Laut Bw. seien Tatsachen und Beweismittel neu hervorgekommen, die im abgeschlossenen Verfahren von der Bw. nicht geltend gemacht werden konnten, nämlich der Umstand dass Zuschüsse und Beihilfen der Arbeitsmarktförderung bzw. des Arbeitsmarktservice nicht nur steuerfrei seien, sondern auch zu keiner Aufwandskürzung gemäß § 20 Abs. 2 EStG führten.

Der Umstand, dass Zuschüsse und Beihilfen der Arbeitsmarktförderung bzw. des Arbeitsmarktservice nicht nur steuerfrei seien, sondern auch zu keiner Aufwandskürzung gemäß § 20 Abs. 2 EStG führen, sei zum Zeitpunkt der Ausfertigung der Steuererklärungen für die Jahre 2001 bis 2003 bzw. bei Ablauf der Rechtsmittelfrist hinsichtlich der Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 2001 bis 2003 noch gar nicht bekannt gewesen. Bei Ausfertigung der Körperschaftsteuererklärung 2001 sei von der damals herrschenden Rechtsansicht ausgegangen worden, nach welcher im Falle einer Steuerfreiheit von AMS-Zuschüssen diesen Zuschüssen jedenfalls auch Aufwendungen in gleicher Höhe gegenüberstehen müssten, weshalb die im handelsrechtlichen Ertrag enthaltenen AMS-

Zuschüsse nicht über die Mehr-Weniger-Rechnung aus dem steuerpflichtigen Einkommen ausgeschieden worden seien. Nach Ansicht des Bundesministeriums für Finanzen seien solche Erträge aus AMS-Zuschüssen im Rahmen von Come-Back-Förderungen steuerfrei und die zugehörigen Aufwendungen seien nicht vom Abzugsverbot des § 20 Abs. 2 EStG betroffen (Ausführungen unter RZ 4854 der Einkommensteuer-Richtlinien). Dieser Umstand, dass Zuschüsse und Beihilfen der Arbeitsmarktförderung bzw. des Arbeitsmarktservice nicht nur steuerfrei seien, sondern auch zu keiner Aufwandskürzung gemäß § 20 Abs. 2 EStG führten, sei der Bw. durch ein E-Mail ihrer Steuerberaterin am 8. April 2008 erstmalig zur Kenntnis gebracht worden. Die Steuerberaterin habe von diesem Umstand selbst auch erst am 2. April 2008 anlässlich des Seminars „Oberlaa“ der ÖGWT im Austria Center Vienna Kenntnis erlangt. Die Frist gemäß § 303 Abs. 2 BAO von drei Monaten ab dem Zeitpunkt, in welchem der Antragsteller nachweislich von dem Wiederaufnahmegrund Kenntnis erlangt habe, laufe daher erst am 2. Juli 2008 ab. Der Eintritt der Verjährung stehe der Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Körperschaftsteuer für die Jahre 2001 bis einschließlich 2003 nicht entgegen, weil die Verjährungsfrist von fünf Jahren einerseits durch die Erlassung der Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 2001 bis einschließlich 2003 um jeweils ein Jahr und andererseits durch die Betriebsprüfung (vergleiche den Betriebsprüfungsbericht vom 23. Mai 2005) noch um ein weiteres Jahr verlängert worden sei und daher auch für das Veranlagungsjahr 2001 erst am 31. Dezember 2008 und für die anderen Jahre erst am 31. Dezember 2009 bzw. 2010 ablaufe.

Seitens des Finanzamtes wurden aufgrund des Schreibens der Bw. die Verfahren betreffend die Körperschaftsteuer 2002, 2003 und 2005 amtswegig gemäß § 303 Abs. 4 BAO neu aufgenommen und neue Sachbescheide erlassen. Das „Ansuchen“ der Bw. auf Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Körperschaftsteuer 2001 wurde seitens des Finanzamtes abgewiesen. Zusammenfassend führt das Finanzamt in der Bescheidbegründung vom 9. Juli 2008 sowie in der folgenden (abweisenden) Berufungsvorentscheidung Folgendes aus:

Gemäß § 207 Abs. 1 BAO unterliege das Recht, eine Abgabe festzusetzen, den Bestimmungen der Verjährung. Hinsichtlich Festsetzung der Körperschaftsteuer betrage die Verjährungsfrist gemäß § 207 Abs. 2 BAO fünf Jahre. Die Verjährung betreffend Körperschaftsteuer 2001 wäre grundsätzlich mit Ablauf des Jahres 2006 eingetreten. Aufgrund der Bestimmung des § 209 Abs. 1 BAO verlängere sich jedoch die in § 207 BAO normierte Frist von fünf Jahren insoweit um ein Jahr, als innerhalb der Verjährungsfrist von fünf Jahren von der Abgabenbehörde nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruchs

unternommen werden. Die Verjährungsfrist verlängere sich jeweils um ein weiteres Jahr, wenn solche Amtshandlungen in einem Jahr unternommen werden, bis zu dessen Ablauf die Verjährungsfrist verlängert worden sei. Im gegenständlichen Fall sei die Körperschaftsteuererklärung für 2001 am 4.2.2003 eingereicht und am 6.2.2003 der Körperschaftsteuerbescheid für 2001 erlassen worden. Mit Schreiben vom 17.2.2003 sei gegen diesen Bescheid Berufung erhoben und darüber am 7.4.2003 eine das Verfahren abschließende Berufungsvorentscheidung erlassen worden. Durch diese alle im Jahre 2003 nach außen in Erscheinung getretenen Amtshandlungen der Behörde, habe sich die Verjährungsfrist betreffend Körperschaftsteuer 2001 um 1 Jahr, somit auf 2007 verlängert. Zufolge der vorzitierten Bestimmungen des § 209 BAO hätte daher im Verlängerungsjahr 2007 eine zur Verlängerung der Verjährungsfrist um ein weiteres Jahr (auf 2008) nach außen in Erscheinung tretende Amtshandlung der Behörde erfolgen müssen, was aber nicht geschehen sei. Die im Jahre 2005 stattgefundene und mit Bericht vom 23.5.2005 abgeschlossene abgabenbehördliche Prüfung habe keine Verlängerung der Verjährungsfrist herbeiführen können, weil sie innerhalb der "normalen" fünfjährigen Verjährungsfrist und nicht im Verlängerungsjahr 2007 erfolgt sei. Infolge eingetretener Verjährung sei eine Wiederaufnahme des Verfahrens für die Körperschaftsteuer 2001 nicht mehr zulässig. Die Frist von "sieben" Jahren beziehe sich nur auf hinterzogene Abgaben.

Gegen den Bescheid vom 9. Juli 2008 betreffend Abweisung des am 1. Juli 2008 eingebrachten Antrages auf Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO betreffend Körperschaftsteuer 2001 wurde seitens des Bw. das Rechtsmittel der Berufung erhoben. In der gegenständlichen Berufung und dem folgenden Vorlageantrag wird seitens der Bw. zusammenfassen Folgendes ausgeführt:

Aus dem ersten Halbsatz der Bestimmung des § 304 BAO, "nach Eintritt der Verjährung ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens ausgeschlossen", ergebe sich, dass eine Wiederaufnahme von Amts wegen gemäß § 303 Abs. 4 BAO nach Eintritt der Verjährung unzulässig sei und daher im vorliegenden Fall, wenn die Verjährungsfrist mit 31. Dezember 2007 abgelaufen sei, nicht mehr möglich wäre.

Mit der Wortfolge "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" habe aber der Gesetzgeber ausschließlich für die Wiederaufnahme auf Antrag eine eigene Frist geschaffen, welche im konkreten Fall - wie die normale Verjährung - mit Ablauf des Jahres 2001 (= dem Entstehen des Abgabenanspruches)

beginnt und sieben Jahre später und damit erst frühestens am 31. Dezember 2008 bzw. im konkreten Fall sogar erst am 31. Dezember 2009 ende (die normale Verjährungsfrist des § 207 BAO von fünf Jahren wird durch die Wortfolge "unter der Annahme einer Verjährungsfrist (§§ 207 bis 209 Abs. 2) von sieben Jahren" um zwei Jahre verlängert und ende daher erst am 31. Dezember 2008, nachdem im Jahr 2003 nach außen erkennbare Amtshandlungen der Abgabenbehörde gesetzt wurden, welche auf die Geltendmachung des Abgabenanspruches gerichtet waren, verlängere sich diese Frist noch um ein Jahr bis zum 31. Dezember 2009).

Die Ausführungen in der Begründung des angefochtenen Bescheides vom 9. Juli 2008 über die Abweisung des am 1. Juli 2008 eingebrachten Antrages gemäß § 303 Bundesabgabenordnung auf Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Körperschaftsteuer 2001 bezögen sich ausschließlich auf die für eine Wiederaufnahme von Amts wegen geltende Verjährungsfrist, welche aber im konkreten Fall - nachdem es sich um eine Wiederaufnahme auf Antrag handelt - nicht anwendbar sei.

Nachdem im konkreten Fall ein Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Körperschaftsteuer 2001 gestellt worden sei, sei für die Zulässigkeit der Wiederaufnahme des Verfahrens ausschließlich die oben zitierte Bestimmung des § 304 Bundesabgabenordnung heranzuziehen. Nach der Bestimmung des § 304 Bundesabgabenordnung sei eine Wiederaufnahme des Verfahrens (ausnahmsweise) zulässig, wenn ihr ein fristgerecht eingebrachter Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens zu Grunde liege. Bei Berechnung dieser Frist sei aber die Wortfolge "unter der Annahme einer Verjährungsfrist (§§ 207 bis 209 Abs. 2) von sieben Jahren" zu beachten, weshalb ein Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens für die Körperschaftsteuer 2001 jedenfalls bis 31. Dezember 2008 zulässig sei. Diese vom Gesetzgeber geschaffene Frist von sieben Jahren für die Wiederaufnahme auf Antrag gelte aber nach dem Gesetzeswortlaut für alle Abgaben und nicht nur für hinterzogene Abgaben, weil die im Verweis genannten Bestimmungen der §§ 207 bis 209 Abs. 2 die Verjährung generell und nicht nur die Verjährung hinterzogene Abgaben regelt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Wiederaufnahme des Verfahrens:

Gemäß § 303 Abs. 1 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

- a) der Bescheid durch Fälschung einer Urkunde, falsches Zeugnis oder eine andere gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonstwie erschlichen worden ist, oder
- b) Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im abgeschlossenen Verfahren ohne grobes Verschulden der Partei nicht geltend gemacht werden konnten, oder
- c) der Bescheid von Vorfragen abhängig war und nachträglich über eine solche Vorfrage von der hierfür 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.

Der Antrag auf Wiederaufnahme gemäß Abs. 1 ist nach Abs. 2 der gegenständlichen Gesetzesbestimmung 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 § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Gemäß § 304 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 zugrunde liegt.

Die Bw. beantragte die Wiederaufnahmen der Verfahren gemäß „§ 303 der Bundesabgabenordnung“ hinsichtlich der Verfahren betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 2001, 2002, 2003 und 2005, wobei laut Bw. „Tatsachen und Beweismittel“ neu hervorgekommen sein sollen, nämlich der Umstand laut Bw., dass Zuschüsse und Beihilfen der Arbeitsmarktförderung bzw. des Arbeitsmarktservice nicht nur steuerfrei seien, sondern auch zu keiner Aufwandskürzung gemäß § 20 Abs. 2 EStG führten. Dies wurde der Bw. seitens ihrer Steuerberaterin mit E-Mail am 8. April 2008 erstmalig zur Kenntnis gebracht und die Steuerberaterin hat von diesem Umstand selbst auch erst am 2. April 2008 anlässlich des Seminars „Oberlaa“ der ÖGWT im Austria Center Vienna Kenntnis erlangt. Bei Ausfertigung der Körperschaftsteuererklärung 2001 ist von der damals herrschenden Rechtsansicht ausgegangen worden, nach welcher im Falle einer Steuerfreiheit von AMS-Zuschüssen diesen Zuschüssen jedenfalls auch Aufwendungen in gleicher Höhe gegenüberstehen müssen, weshalb die im handelsrechtlichen Ertrag enthaltenen AMS-Zuschüsse nicht über die Mehr-Weniger-Rechnung aus dem steuerpflichtigen Einkommen ausgeschieden worden sind.

Nach Ansicht der Einkommensteuerrichtlinien (EStR 2000 Rz 4854 in der Fassung des EStR-Wartungserlasses 2006 II vom 1.2.2007, GZ. 010203/0344-VI/6/2006) liegt bei arbeitsmarktpolitischen Zuschüssen/Beihilfen mit besonderem Förderungszweck (Beschäftigung einer zusätzlichen Arbeitskraft) kein unmittelbarer Zusammenhang gemäß § 20 Abs. 2 EStG vor, der zu einer Kürzung des Lohnaufwandes führt. Solche Zuschüsse/Beihilfen (wie "Blum-Prämie"; Lehrlingsausbildungsprämie; Kombilohnbeihilfe für Arbeitgeber, Eingliederungsbeihilfe ("Come Back"), Zuschuss zur Förderung von Ersatzkräften während Elternteilzeitkarenz, etc.) sind somit nach Ansicht der Einkommensteuerrichtlinien steuerfrei und führen zu keiner Aufwandskürzung.

Die Wiederaufnahme auf Grund neu hervorgekommener Tatsachen (oder Beweismittel) bietet die Möglichkeit, bisher unbekannten, aber entscheidungswesentlichen Sachverhaltselementen Rechnung zu tragen; sie dient aber nicht dazu, bloß die Folgen einer unzutreffenden rechtlichen Würdigung eines Sachverhaltes zu beseitigen (vgl. VwGH vom 9. Juli 1997, 96/13/0185). Neue Tatsachen und Beweismittel im Sinne des § 303 Abs. 1 lit. b BAO sind mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände, somit Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis (Bescheid) geführt hätten. Wiederaufnahmegründe sind nur im Zeitpunkt der Bescheiderlassung existente Tatsachen, die später hervorkommen. Später entstandene „Umstände“ sind keine Wiederaufnahmegründe. Das Hervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln ist aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens zu beurteilen.

Keine Wiederaufnahmegründe (keine Tatsachen) sind insbesondere (vgl. Ritz: Bundesabgabenordnung-Kommentar, 3. Auflage, S 938 und die dort angeführte Literatur):

- neue Erkenntnisse in Bezug auf die rechtliche Beurteilung von Sachverhaltselementen, gleichgültig, ob die späteren rechtlichen Erkenntnisse durch die Änderung der Verwaltungspraxis oder Rechtsprechung oder nach vorhergehender Fehlbeurteilung oder Unkenntnis der Gesetzeslage eigenständig gewonnen werden,
- Entscheidungen von Gerichten oder Verwaltungsbehörden,
- Hervorkommen von Rechtsirrtümern,
- unterschiedliche Beweismittelwürdigung durch eine Verwaltungsbehörde einerseits und durch eine Verwaltungsstrafbehörde oder ein Gericht andererseits und
- höchstgerichtliche Erkenntnisse.

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 gewonnen werden, sind keine neuen Tatsachen oder Beweismittel. Die nachteiligen Folgen einer früheren unzutreffenden Würdigung oder Wertung eines (offen gelegt gewesenen) Sachverhaltes oder einer fehlerhaften rechtlichen Beurteilung, gleichgültig, durch welche Umstände veranlasst, lassen sich bei unveränderter Tatsachenlage nicht nachträglich im Wege der Wiederaufnahme des Verfahrens auf Antrag beseitigen.

Neue Erkenntnisse in Bezug eine andere Beurteilung der steuerlichen Behandlung der AMS-Zuschüsse, wie im vorliegenden Falle (E-Mail über rechtliche Mitteilungen durch die Steuerberaterin bzw. Erkenntnisse aus dem Seminar Oberlaa vom April 2008, Ausführungen unter RZ 4854 der Einkommensteuer-Richtlinien aus dem Jahr 2007, udgl.), sind, bezogen auf die Sicht des Verfahrens durch die Bw., jedenfalls als keine neue Tatsachen und Beweismittel im Sinne des § 303 Abs. 1 lit. b BAO zu beurteilen.

Streitsache im vorliegenden Berufungsfall ist ausschließlich der Bescheid des Finanzamtes vom 9.7.2008 über die Abweisung des Antrages der Bw. auf Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die Körperschaftsteuer 2001 (und nicht die rechtliche Beurteilung von amtswegigen Wiederaufnahmen welcher Jahre auch immer). Für die Bewilligung der Wiederaufnahme (= Wiederaufnahme auf Antrag) liegen jedoch die notwendigen Voraussetzungen im Sinne des

§ 303 Abs. 1 BAO nicht vor (keine Wiederaufnahmetatbestände in Form von neuen Tatsachen und Beweismittel). Die Berufung ist daher aus diesem Grunde abzuweisen.

Da schon offensichtlich keine neue Tatsachen und Beweismittel im Sinne des § 303 Abs. 1 lit. b BAO für eine Wiederaufnahme des Verfahrens auf Antrag vorlagen, wurden die Anträge der Bw. auf Wiederaufnahme der Verfahren der Folgejahre samt der übermittelten Unterlagen (Mitteilungen des AMS über Beihilfenbezug und Kontoauszüge) lediglich als „Anregungen“ durch das Finanzamt behandelt und die Verfahren betreffend die Körperschaftsteuer 2002, 2003 und 2005 amtswegig gemäß § 303 Abs. 4 BAO (im Sinne einer Information des BMF aus 2007) zugunsten der Bw. neu aufgenommen. Aus diesen Bescheiden der Jahre 2002, 2003 und 2005 ist ersichtlich, dass ausschließlich die Verfügung der Wiederaufnahme im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO (= amtswegige Wiederaufnahme) getroffen wurde. Die Verfügung über die (amtswegige) Wiederaufnahme liegt im Ermessen. Ein subjektives Recht auf eine amtswegige Wiederaufnahme besteht grundsätzlich nicht. Eine Wiederaufnahme nach § 303 Abs. 4 BAO (amtswegige Wiederaufnahme) eines mit Bescheid abgeschlossenen Verfahrens ist nur dann ausgeschlossen, wenn der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt (insbesondere Aktenlage, zugrunde liegende Abgabenerklärungen, angeschlossene Jahresabschlüsse) so vollständig bekannt gewesen ist, daß sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nach Wiederaufnahme erlassenen Sachentscheidung hätte gelangen können. Dabei ist das Hervorkommen neuer Tatsachen oder Beweismittel aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens und nicht aus anderen Verfahren, bei denen diese Tatsachen möglicherweise erkennbar waren, zu beurteilen (vgl. VwGH vom 9. Juli 1997, 96/13/0185).

Über die Anträge der Bw. auf Wiederaufnahme der Verfahren für die Jahre 2002, 2003 und 2005 im Sinne des § 303 Abs. 1 BAO (somit der von Amts zwischenzeitlich nach Abs. 4 wiederaufgenommenen Jahre) wurde seitens des Finanzamts selbst nicht abgesprochen.

Einerseits liegen/lagen Wiederaufnahmegründe im Sinne des § 303 Abs. 1 lit. a bis c BAO für eine Wiederaufnahme des Verfahrens auf Antrag für die Körperschaftsteuer 2001 nicht vor. Andererseits war das streitgegenständliche Jahr 2001 (für eine allfällige amtswegige Wiederaufnahme im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO) bereits verjährt. In der Bescheidbegründung bietet das Finanzamt zwar nicht unbedingt eine lehrbuchmäßige Differenzierung zwischen amtswegiger Wiederaufnahme und Wiederaufnahme auf Antrag im Hinblick auf die Verjährungsbestimmungen. Die Bw. hat aber erkannt (vgl. Berufungsschrift),

dass die Ausführungen in der Begründung des angefochtenen Bescheides für Verjährungsfristen (insbesondere) in Bezug auf Wiederaufnahmen von Amts wegen gelten.

Sinn des § 304 BAO ist, eine Wiederaufnahme zu verhindern, wenn die Sachentscheidung wegen Eintrittes der Verjährung nicht mehr erfolgen darf. Eine Verfügung der Wiederaufnahme (= amtswegige Wiederaufnahme) ist nach jedoch Eintritt der Verjährung (§§ 207 ff, § 238) nicht mehr zulässig. Sonderregelungen bestehen für die Wiederaufnahme auf Antrag. 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 und die Fünfjahresfrist des § 304 lit. b. Eine Wiederaufnahme auf Antrag ist trotz Eintritts der Verjährung (§§ 207 ff bzw. 238 BAO) zu bewilligen, wenn der Antrag rechtzeitig iSd § 304 BAO eingebracht wird. Ein Antrag auf Wiederaufnahme wäre grundsätzlich während desselben Zeitraumes aus verjährungsrechtlicher Sicht rechtzeitig wie eine amtswegige Wiederaufnahme bei hinterzogenen Abgaben zulässig wäre. Bei nicht hinterzogenen Abgaben ist hinsichtlich einer beantragten Wiederaufnahme die Partei somit wesentlich besser gestellt (soweit taugliche Wiederaufnahmegründe vorliegen) als die Abgabenbehörde hinsichtlich einer amtswegigen Wiederaufnahme (vgl. Ritz: Wiederaufnahme nach Eintritt der Verjährung, ÖStZ Nr. 7 vom 1.4.1995, S 119 ff.). Die Bestimmung des § 304 BAO kann keinesfalls derart ausgelegt werden, dass infolge des Vorhandenseins eines unzulässigen bzw. nicht stattzugeben Antrages auf Wiederaufnahme im Sinne des § 303 Abs. 1 BAO, sich die Verjährungsfristen für eine (allenfalls in Betracht zu ziehende) amtswegige Wiederaufnahme im Sinne des § 303 Abs. 4 ändern bzw. verlängern.

Es war spruchgemäß zu entscheiden

Wien, 30. Juni 2009