

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr.ⁱⁿ Elisabeth Hafner als Vorsitzende, den Richter Mag. Dieter Ortner sowie die fachkundigen Laienrichter Mag. Reinhard Krassnig und Komm. Rat Max Stechauner in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Kohlfürst, Roth & Partner Wirtschaftsprüfung und Steuerberatung GmbH, St. Veiter Ring 1A, 9020 Klagenfurt/Wörthersee, und Arnold Rechtsanwälte GmbH, Wipplingerstraße 10, 1010 Wien, über die Beschwerde vom 20. Dezember 2017 gegen den Bescheid des Finanzamtes Klagenfurt (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 23. November 2017 mit dem ein Antrag gemäß § 303 Abs. 1 BAO vom 27. Februar 2017 auf Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2002, Steuernummer ***BF1StNr1***, abgewiesen worden ist, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 10. August 2022 in Anwesenheit der Schriftführerin FOI Alexandra Dumpelnik zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert:

Der Antrag gemäß § 303 Abs. 1 BAO vom 27. Februar 2017 auf Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2002 wird zurückgewiesen.

II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang:

Mit Schriftsatz vom 27.02.2017 (eingebracht am selben Tag) beantragte der Beschwerdeführer (BF) gemäß § 303 BAO die Wiederaufnahme des mit Bescheid vom 18.12.2012 abgeschlossenen Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2002 (endgültiger Bescheid gemäß § 200 Abs. 2 BAO nach einem vorläufigen Bescheid gemäß § 202 Abs. 1 BAO vom 10.2.2004).

Begründet wurde dies damit, dass das Bundesfinanzgericht über eine vom BF erhobene Bescheidbeschwerde mit Erkenntnis für das Jahr 2010 in der Sache selbst entschieden, und hinsichtlich der Jahre 2003-2009 mit Beschluss die Sache gemäß § 278 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung (BAO) an das Finanzamt zurückverwiesen habe (Erkenntnis und Beschluss vom 13.01.2017, RV/4100613/2013). Damit seien sowohl Tatsachen neu hervorgekommen als auch Vorfragen entschieden worden.

Das Finanzamt wies den Antrag mit Bescheid vom 23.11.2017 ab und verwies auf Pkt. 2.1 des Berichtes vom 21.11.2017, ABNr.: 126041/17, über das Ergebnis einer Außenprüfung. Zusammenfassend wurde (in dessen Pkt. 2.1.2) ausgeführt, mangels Stellung des Antrages vor Verjährungseintritt sei der Wiederaufnahmeantrag als verspätet eingebracht zu betrachten und somit zurückzuweisen.

Am 5.12.2017 stelle der BF (elektronisch) den Antrag auf Nachreichung einer Bescheidbegründung gemäß § 245 Abs. 2 iVm § 93 Abs. 3 lit. a BAO.

Das Finanzamt übermittelt dem BF eine seinem Begehren Rechnung tragenden Mitteilung vom 18.12.2017. In dieser Mitteilung wurde hervorgehoben, dass das Recht, die Einkommensteuer 2002 festzusetzen, mit Ablauf des Jahres 2012 verjährt sei. Der erst nach Eintritt der Verjährung am 27.02.2017 gestellte Wiederaufnahmeantrag sei daher verspätet. Nach § 304 BAO idF des FVwGG 2012 müsse nämlich ein Wiederaufnahmeantrag vor Ablauf der Verjährungsfrist eingebracht werden.

Der BF erhob sodann am 20.12.2017 (ebenfalls elektronisch) Beschwerde. In dieser wird im Wesentlichen ausgeführt, dass das Recht, die Einkommensteuer für das Jahr 2002 festzusetzen, nach § 207 BAO iVm § 200 BAO erst mit 31.12.2017 verjähre, weil erst am 18.12.2012 der endgültige Bescheid ergangen sei.

Das Finanzamt wies die Beschwerde mit Beschwerdevorentscheidung ab. Das Finanzamt hob hervor, dass die gemäß § 209 Abs. 3 BAO (in der für die Begründung der Beschwerdevorentscheidung maßgebenden Fassung) festgelegte absolute Verjährungsfrist auch im Falle des Ergehens vorläufiger Bescheide gelte.

Das Recht, Einkommensteuer 2002 festzusetzen, sei somit im Jahr 2017 bereits absolut verjährt, und somit der Antrag auf Wiederaufnahme dieses Verfahrens vom 27.02. 2017 verspätet.

Im Vorlageantrag verwies der BF vorweg darauf, dass die Gründe für die Erlassung des endgültigen Einkommensteuerbescheides für das Jahr 2002 erst am 18.12. 2012 (also knapp vor Ablauf der 10-jährigen Verjährungsfrist) ausschließlich in der Sphäre der Abgabenbehörde gelegen gewesen sei. Die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2003 – 2010 habe das Finanzamt erst am 02.04.2013 erlassen. Diese Bescheide seien Gegenstand des Verfahrens des

Bundesfinanzgerichtes gewesen, das erst am 13.01.2017 geendet habe und auf das sich der verfahrensgegenständliche Wiederaufnahmeantrag stütze.

Diese Chronologie sei deshalb wichtig, weil in concreto das (Spannungs-)Verhältnis des § 209 Abs. 3 (absolute Verjährungsfrist) zum § 304 BAO (Wiederaufnahmeantrag soll nur vor Verjährungseintritt zulässig sein) nicht zu Lasten, sondern zu Gunsten des BF auszulegen gewesen wäre.

Nach der höchstgerichtlichen Judikatur und den Gesetzesmaterialien bestehe der Sinn und Zweck der Verjährungsbestimmungen in erster Linie darin, dass infolge Zeitablaufes „Rechtsfriede“ eintrete und Beweisschwierigkeiten und Fehler in der Sachverhaltsermittlung vermieden werden sollten. Dies sei Ausfluss des rechtsstaatlichen Prinzipes, wobei die Verjährungsfrist vornehmlich dem Schutz des Abgabepflichtigen (im gegenständlichen Fall des BF) diene.

Diesem der Verjährung immanenten Gedanken der Herstellung von Rechtsfrieden und Rechtssicherheit habe der Gesetzgeber auch insoweit Rechnung getragen, als dass das Institut der Wiederaufnahme mit den Verjährungsfristen verknüpft worden sei.

Die sich streng am Gesetzeswortlaut orientierte erstinstanzliche Auslegung des § 304 BAO widerspreche diesem rechtstaatlichen Gedanken. Angesichts der (über-)langen Verfahrensdauer in Bezug auf den Einkommensteuerbescheid 2002 könne sich die absolute Verjährungsfrist nur an die Behörde und nicht an den BF richten; dies umso mehr, als nur die Abgabenbehörde, durch nach außen erkennbare Amtshandlungen die Verjährungsfrist verlängert könne, nicht jedoch der BF.

Angesichts der überlangen Verfahrensdauer wäre die erstinstanzliche Behörde verpflichtet gewesen, in (verfassungskonformer) Auslegung des § 209 Abs. 1 BAO anzunehmen, dass es (zeitlich) genügt habe, den Wiederaufnahmeantrag binnen eines Jahres nach Bekanntwerden des Wiederaufnahmegrundes (Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 13.1.2017, RV/4100613/2013) zu stellen.

Dies hätte (auch) dem verfassungsrechtlich eingeräumten Rechtes auf ein „fair trial“ nach der EMRK bzw. dem aus dem (ebenfalls verfassungsrechtlich garantierten) Gleichheitsgrundsatz entspringenden Sachlichkeitsgebot entsprochen.

Diese Rechtsauffassung (des BF) teile auch der Verfassungsgerichtshof in seiner Entscheidung G 131/2017 vom 30.11.2017, mit welcher § 304 BAO (in der vom Finanzamt herangezogenen Fassung) als verfassungswidrig aufgehoben worden sei.

Der Verfassungsgerichtshof habe beanstandet, dass die aufgehobene Bestimmung eben nicht der Tatsache Rechnung trage, dass - wie auch hier vorliegend - die Möglichkeit einer Wiederaufnahme bei langer Verfahrensdauer in vielen Fällen faktisch ausgeschlossen sei.

Dazu komme noch, dass der Betroffene (BF) überhaupt keinen Einfluss auf die lange Verfahrensdauer und sohin auf das erst verspätete Bekanntwerden des Wiederaufnahmegrundes habe und § 304 BAO zudem zwischen den verschiedenen Wiederaufnahmegründen auch nicht differenziere. Vor allem laufe die 10-jährige Antragsfrist des § 304 BAO ohne jegliche Unterbrechung ab. Es kann also laut Verfassungsgerichtshof leicht der Fall eintreten, dass die Abgabe zu einem Zeitpunkt festgesetzt werde, in dem die ununterbrochene 10-Jahresfrist bereits abgelaufen sei, was eben auch in concreto der Fall ist.

Dies alles zeige, dass bei verfassungskonformer Auslegung der oben zitierten gesetzlichen Bestimmungen der Wiederaufnahmeantrag des Beschwerdeführers nicht als verfristet erweise und über dessen Zulässigkeit inhaltlich zu entscheiden sei.

In der mündlichen Verhandlung vor dem Senat nahmen die Vertreter des BF auf die unterschiedlichen Fassungen des § 304 BAO Bezug.

Die Rechtslage ab 1.1.2014 bis 31.12.2018 (diese sei vom VfGH Ende 2017 mit dem oben angesprochenen Erkenntnis aufgehoben worden) erlaube die Wiederaufnahme nur bei Anträgen, die vor Eintritt der Verjährung gestellt werden. Die Verjährung sei aber eben noch nicht eingetreten. Daher sei der im Jahr 2017 gestellte Wiederaufnahmeantrag rechtzeitig.

Nach der derzeitigen Rechtslage ab 1.1.2019 räume § 209 BAO für die Stellung von Wiederaufnahmeanträgen die Frist von 3 Jahren nach Rechtskraft ein. Im Sinne der verfassungskonformen Auslegung dieser Bestimmung entsprechend dem angeführten Erkenntnis des VfGH könne diese Bestimmung aber nun so ausgelegt werden, dass erhebliche Verfahrensverzögerungen seitens der Abgabenbehörde nicht zum Nachteil des Abgabepflichtigen ausschlagen könnten. Zur Rechtslage betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens gebe es auch kritische Stimmen in der Literatur (zB Ritz-Koran, BAO⁷, RZ zu den §§ 303 und 304).

Dass ein Wiederaufnahmegrund im Sinne des § 303 BAO vorliege, werde im Verfahren von der Abgabenbehörde auch nicht bestritten.

Der Finanzamtsvertreter hielt dem entgegen, dass gegen den endgültigen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2002 vom 18.12.2012 bereits im Jahr 2013 eine Beschwerde eingebracht worden sei, jedoch verspätet. Die Neuregelungen des § 304 BAO nach Aufhebung durch den Verfassungsgerichtshof sei auf Grund einer Übergangsbestimmung erst mit 1.1.2019 in Kraft getreten. Somit wäre im gegenständlichen Fall der Wiederaufnahmeantrag bis 31.12.2015 einzubringen gewesen.

Im Übrigen wiederholten die Parteienvertreter im Wesentlichen ihre bisherigen Vorbringen. Das Finanzamt beantragte die Abweisung der Beschwerde, die steuerliche Vertretung deren Stattgabe.

Die Verhandlung endete mit der Verkündung des Beschlusses, dass die Entscheidung der schriftlichen Ausfertigung vorbehalten bleibt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt:

Der mittlerweile emeritierte BF stand als Universitätsprofessor während des Streitjahres (und in den Jahren 2007 – 2010) als Ordinarius für F am Institut für R der Universität L in einem öffentlich – rechtlichen Dienstverhältnis und bezog aus diesem Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Das Aufgabengebiet des BF umfasste die Lehre und Forschung.

Der BF beantragte in seiner Einkommensteuererklärung für das Jahr 2002 den Abzug von Ausgaben und Aufwendungen, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte, in Höhe von Euro 44.860,68 und sonstige Kosten ohne Anrechnung aus den Pauschbetrag in Höhe von Euro 3.587,67 als Werbungskosten. Weiters macht der BF einen Werbungskostenüberschuss in Höhe von Euro -5.999,54 aus einer Vermietung und Verpachtung geltend. Der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2002 wurde am 10.02.2004 ausgefertigt und folgte der Erklärung des BF. Im Hinblick auf den erklärten Werbungskostenüberschuss erging der Bescheid jedoch gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig.

Am 18.12.2012 wurde für den BF ein gemäß § 299 Abs. 2 BAO endgültiger Bescheid ausgefertigt. Laut zusätzlicher Begründung zu diesem Bescheid vom 17.12.2012 wurden Werbungskosten i.H.v. Euro 39.523,56 (betreffend u.a. Fachliteratur, Büro und Archiv, Reisekosten) sowie die geltend gemachten sonstigen Werbungskosten i.H.v. Euro 3.587,67 nicht anerkannt. Die Vermietung und Verpachtung wurde nach § 1 Abs. 2 der Liebhabereiverordnung idF BGBl II als Liebhaberei eingestuft und die erklärten Werbungskostenüberschüsse nicht zum Ausgleich mit den positiven Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zugelassen. Ausführungen über den Zeitpunkt des Wegfalls der Ungewissheit bezüglich der Einkunftsquelleneigenschaft der Vermietung und Verpachtung enthalten weder der Bescheid noch die zusätzliche Begründung.

In weiterer Folge wurde beim BF eine Außenprüfung nach § 150 BAO betreffend die Jahre 2005 – 2010 (Bericht vom 21.03.2013) und eine Nachschau gemäß § 144 BAO hinsichtlich der Jahre 2003 und 2004 (Bericht vom 08.04.2013) abgeführt.

Im Zuge derselben vertrat der Prüfer ebenfalls die Ansicht, dass Werbungskosten (ebenfalls u.a. Fachliteratur, Büro und Archiv, Reiskosten) nicht zum Abzug zuzulassen seien und dass die Vermietung und Verpachtung als Liebhaberei eingestuft werden müsse.

Daraufhin erließ das Finanzamt in Bezug auf die Jahre 2003 – 2009 im Rahmen einer endgültigen Festsetzung gemäß § 200 Abs.2 BAO entsprechende Einkommensteuerbescheide und bezüglich des Veranlagungszeitraumes 2010 einen Erstbescheid.

Diese Bescheide waren Gegenstand des beim Bundesfinanzgericht zur GZ RV/4100613/2013 protokollierten Rechtsmittelverfahrens, das mit teilweise stattgebendem Erkenntnis (für das Jahr 2010) bzw. Beschluss über die Zurückverweisung der Sache gemäß § 278 Abs. 1 BAO (betreffend die Jahre 2003 – 2009) vom 10.01.2017 seinen (vorläufigen) Abschluss genommen hat. Darauf stützt der BF seinen mit 27.02.2017 eingebrachten Antrag auf Wiederaufnahme des Einkommensterverfahrens für das Jahr 2002, und zwar wörtlich wie folgt:

"In der Entscheidung des BFG Außenstelle Klagenfurt vom 13. 01. 2017 über die Zeiträume 2003-2010 hat das BFG nur für das Jahr 2010 eine Entscheidung gefällt, die Jahre 2003-2009 zur neuerlichen Entscheidung an die Behörde verwiesen. Alleine aus der Entscheidung des BFG zum Jahr 2010 ergeben sich für die Bereiche Reisekosten, Fachliteratur, Archiv etc. gravierende Abweichungen zur Beurteilung der Behörde der relevanten Sachverhalte in den Jahren 2011-2013. Somit sind sowohl Tatsachen neu hervorgekommen, da die Behörde im Verfahren vor dem BFG immer wieder bekundet, diverse Unterlagen damit Tatsachen noch nie gesehen zu haben, womit § 300 Abs. 1 BAO erfüllt wird. Weiters war der Bescheid 2002 von Vorfragen abhängig, die erst in der Entscheidung des BFG zur GZ RV/4100613/2013 geklärt werden konnten."

Wir ersuchen daher angelehnt an die kommenden Ergebnisse der folgenden BP 2003-2009, sowie die Entscheidung des BFG zur GZ RV 4100613/2013 das Jahr 2002 im Zuge der Ermessensausübung wiederaufzunehmen und entsprechend adaptiert zu veranlagern."

Aus Anlass der oben angesprochenen Bescheidaufhebung führte das Finanzamt betreffend die Jahre 2003 – 2009 eine weitere Außenprüfung durch. Im Zuge derselben wurden auch Erhebungen betreffend den streitgegenständlichen Wiederaufnahmeantrag gepflogen (Bericht vom 21.11.2017, ABNr 126041/17). Demnach steht betreffend das Jahr 2002 der nachstehende Verfahrensablauf fest:

2.1.3.1. Schriftverkehr vom 29.01. – 30.7.2013

2.1.3.1.1. Eingabe vom 29.01.2013

Verlängerung der Berufungsfrist

<i>Datum des Bescheides</i>	<i>18.12.2012</i>
<i>8. Bescheides:</i>	<i>Einkommensteuer 2002</i>
<i>Betreff:</i>	<i>Fristverlängerung Berufungsfrist</i>

Wir ersuchen um Verlängerung der Rechtsmittelfrist zu obigen Bescheid, eingegangen am 7.1.2013 und begründen diese wie folgt:

Es wurde mit Herrn V und Herrn T sowie der Fachabteilung ein Schlussbesprechungstermin bezüglich der Betriebsprüfung 2005-2009 am 5.2.2013 vereinbart. In dieser Schlussbesprechung geht es um die ident gleichen Sachverhalte wie im nunmehr scheinbar endgültig ergangenen Bescheid für 2002. Daher ersuche ich eine Fristverlängerung bis 12.2.2013 einräumen zu wollen.

2.1.3.1.2. Eingabe vom 8.2.2013

*Nachdem die Schlussbesprechung, die ursprünglich am 5.2.2013 angesetzt war, durch eine einmonatige Auslandsreise des Mandanten auf nunmehr 6.3.2013 in Absprache mit Herrn V verschoben wurde, ersuche ich die Frist zur Einreichung der Berufung ebenso bis **13.3.2013** verlängern zu wollen. Wie schon im letzten Ansuchen erläutert, betreffen die Punkte SB auch große Sachverhalte des Jahres 2002.*

2.1.3.1.3. Schreiben Steuerberater vom 8.2.2013

*Nachdem die Schlussbesprechung, die ursprünglich am 5.2.2013 angesetzt war, durch eine einmonatige Auslandsreise des Mandanten auf nunmehr den 6.3.2013 in Absprache mit Herrn V verschoben wurde, ersuche ich die Frist zur **Einreichung der Berufung ebenso bis 13.3.2013** verlängern zu wollen. Wie schon im letzten Ansuchen erläutert betreffen die Punkte der SB auch große Sachverhaltselemente des Jahres 2002.*

2.1.3.1.4. Eingabe vom 20.3.2013

Aufgrund der Erkrankung meines Mandanten, die auch eine verlängerte Krankenstandsmeldung bis zum 26.3.2013 nach sich zog, konnte der Mandant an der heutigen SB nicht teilnehmen. Ich ersuche daher die Berufungsfrist bezüglich der Bescheide 2002 bis 30.4.2013 erstrecken zu wollen. Bis dahin müssten laut heutiger Besprechung mit Herrn V wir es gemeinsam geschafft haben etwaige Punkte zu klären und die Bescheide der Bp müssten ergangen sein, wodurch auch hier dann die entsprechenden Rechtsmittel wenn nötig eingebracht werden können.

2.1.3.1.5. Zurückweisungsbescheid vom 22.3.2013

Ihre Eingabe vom 20.3.2013 betreffend Fristverlängerung Berufungsfrist für den Einkommensteuerbescheid 2002 wird zurückgewiesen.

Begründung:

Die Zurückweisung erfolgte, weil die Eingabe nicht fristgerecht eingebracht wurde (letzte Frist war der 13.3.2013).

2.1.3.1.6. Eingabe vom 27. 3. 2013

Sg. Herr T,

Wie Sie mittlerweile wissen, war unser Mandant im besagten Zeitraum nämlich einschließlich 17.3.2013 auf Kur in B und aufgrund seines Gesundheitszustandes für uns nicht erreichbar

Weiters haben wir danach durch eine Mail der Gattin des Mandanten erfahren, dass der Krankenstand noch bis 26.3.2013 verlängert wurde. Da bei unserem Mandanten das Burnout - Syndrom festgestellt wurde, ist eine Störung des Kurbetriebes aufgrund des Krankheitsbildes nicht möglich. Wir konnten uns daher mit dem Mandanten nicht über eine weitere Vorgangsweise bezüglich der Erklärungen 2002 abstimmen. Dies war der Behörde bekannt, da Dr. Kohlfürst bei Ihnen persönlich diesbezüglich vorstellig wurde.

Nach der Rückkehr aus der Kur hat uns der Mandant am 20. März 2013. telefonisch kontaktiert und darüber informiert, dass die Erklärungen 2002 auf keinem Fall so hingenommen werden können.

Daraufhin haben wir unmittelbar die Fristverlängerung beantragt.

In eventu beantragen wir gemäß § 308 BAO die Wiedereinsetzung in den vorigen Stand, da es sich bei der Krankheit des Mandanten um ein leider unabwendbares Ereignis handelt, dass leider niemand von uns beeinflussen konnte. Die Kur wurde ja vom Mediziner verschrieben und musste vom Mandanten besucht werden.

2.1.3.1.7. Bescheid gegen die Zurückweisung des Antrags auf Verlängerung der Berufungsfrist vom 30.4.2013

Der Antrag von Dr. BF, Adresse, vom 27.3.2013, eingebracht am 27.3.2013 betreffend Berufung gemäß § 243 BAO gegen die Zurückweisung des Antrags auf Verlängerung der Berufungsfrist für den Einkommensteuerbescheid 2002 wird abgewiesen.

Begründung:

Laut Antrag vom 8.2.2013 wurde die Berufungsfrist bis zum 13.3.2013 verlängert. Ihr neuerliches Ansuchen um Verlängerung der Berufungsfrist gegen den Einkommensteuerbescheid 2002 wurde erst am 20.3.2013 gestellt. Somit erfolgte die Zurückweisung des Ansuchens am 22.3.2013 als nicht fristgerecht eingebracht zu Recht. **Abschließend wird auf die Möglichkeit der Anwendung des § 2 99 BAO hingewiesen.**

2.1.3.1.8. Eingabe vom 1.5.2013

Wir ersuchen Fristverlängerung zur Abgabe der Berufung gegen die ESt-Bescheide 2002 2011 unseres Mandanten bis 1.6.2013.

Begründet wird dies mit der noch immer aus ständigen gemeinsamen Besprechung des Abgabepflichtigen mit der Betriebsprüfung inkl. Teamleitung etc., die am 2.5.2013 mit der Teamleitung akkordiert werden wird.

Das telefonische Vor - Aviso dieser Vorgangsweise wurde letzte Woche zwischen Dr. Kohlfürst und Herrn Amtsdirektor V abgestimmt.

2.1.3.1.9. Bescheid Verlängerung Rechtsmittelfrist vom 3.5.2013

Ihrem Ansuchen vom 1.5.2013, eingelangt am 1.5.2013, um Verlängerung der Rechtsmittelfrist zu Einbringung einer Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 2003-2010 wird teilweise stattgegeben. Die Fristsetzung bis zum 1.6.2013 verlängert.

Begründung:

Bezüglich der Fristverlängerung für die Berufung gegen den ESt-Bescheid 2002 wird auf den Abweisungsbescheid vom 30.4.2013 verwiesen.

Für 2011 ist noch kein ESt-Bescheid ergangen.

2.1.3.1.10. Zurückweisungsbescheid vom 30.7.2013

Ihre Berufung vom 29.5.2013 gegen den Einkommensteuerbescheid 2002 wird gemäß § 273 Abs. 1 BAO zurückgewiesen.

Begründung:

Die Zurückweisung erfolgte, weil die Berufungsfrist gemäß § 2 45 bzw. 2 76 BAO bereits am 13.3.2013 abgelaufen ist.

2.1.3.1.11. § 299 BAO - Kurzmitteilung vom 30.7.2013

Ihrem Begehren für 2002 auf Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2002 kann gemäß § 299 BAO nicht entsprochen werden, da trotz mehrmaliger Urgenz kein konkreter Änderungsantrag vorliegt.

Unter Hinweis auf diese Ausführungen (und die darauffolgend wiedergegebene rechtliche Würdigung; siehe im Verfahrensablauf) wies das Finanzamt den Antrag mit Bescheid vom 23.11.2017 ab.

Zusammenfassend dargestellt wurden somit vom Finanzamt bzw. dem BF betreffend das Einkommensteuerverfahren 2002 die nachfolgenden Verfahrensschritte gesetzt:

10.02.2004	Einkommensteuerbescheid 2002 gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig
18.12.2012	Einkommensteuerbescheid 2002 gemäß § 200 Abs. 2 BAO endgültig
2013	das Jahr 2002 betreffende Eingaben, Bescheide Mitteilungen etc. laut Bp. Bericht vom 22.11.2017
31.03.2013	Bericht über eine Außenprüfung betreffend die Jahre 2005 - 2010
08.04.2013	Bericht über eine Nachschau betreffend die Jahre 2003 und 2004
02.04.2013	Einkommensteuerbescheide 2003-2010
13.01.2017	Erkenntnis bzw. Beschluss des BFG, RV/4100613/2013

27.02.2017	Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer gemäß § 303 Abs. 1 BAO
21.11.2017	Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung, die aus Anlass des oben genannten Erkenntnisses bzw. Beschlusses und des streitgegenständlichen Wiederaufnahmeantrages durchgeführt worden ist
23. November 2017	Abweisung des Antrages gemäß § 303 Abs. 1 BAO unter Hinweis auf den obigen Bericht wegen Verjährung
05. Dezember 2017	Antrag auf Bescheidbegründung
18. Dezember 2017	Mitteilung einer Bescheidbegründung
22. Dezember 2017	Beschwerde
26. März 2018	Beschwerdevorentscheidung
23. April 2018	Vorlageantrag

Der Vollständigkeit halber wird angemerkt, dass das Bundesfinanzgericht mittlerweile mit Erkenntnis vom 04.10.2021, RV/4100940/2018, (u.a.) betreffend die Jahre 2003 – 2009 eine Sachentscheidung getroffen hat, gegen die beim Verfassungsgerichtshof zur GZ. E 4202/2021 Beschwerde erhoben worden ist.

2. Beweiswürdigung:

Der dargestellte Sachverhalt ist aktenkundig und unbestritten. Zwar liegen die im Bp. Bericht vom 22.11.2017 dargestellten, das Jahr 2002 betreffende Eingaben, Bescheide Mitteilungen etc. in den Akten nicht mehr ein, jedoch wurde deren Richtigkeit zu Beginn der Beschwerdeverhandlung ausdrücklich außer Streit gestellt.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung / Abänderung)

Das Recht, eine Abgabe festzusetzen, unterliegt der Verjährung (§ 207 Abs. 1 BAO).

Bei der Einkommensteuer beginnt die Verjährung mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabeananspruch entstanden ist (§ 208 Abs. 1 lit a iVm § 207 Abs. 2 BAO).

Der Abgabeananspruch entsteht, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Abgabepflicht knüpft (§ 4 Abs. 1 BAO).

Der Abgabeananspruch entsteht bei der Einkommensteuer für die zu veranlagende Abgabe mit Ablauf des Kalenderjahres, für das die Veranlagung vorgenommen wird (§4 Abs. 2 lit a Z 2 BAO).

Nach den angesprochenen Gesetzesstellen begann somit im gegenständlichen Fall die Verjährung mit Ablauf des Jahres 2002.

In den Fällen des § 200 beginnt die Verjährung mit dem Ablauf des Jahres, in dem die Ungewissheit beseitigt wurde (§ 208 Abs. 1 lit d BAO).

Im gegenständlichen Fall wurde in Bezug auf die Einkommensteuer 2002 im Jahre 2012 ein endgültiger Bescheid nach einem (wegen der Ungewissheit, ob die Betätigung des BF als Einkunftsquelle einzustufen ist oder nicht) vorläufigen Bescheid erlassen. Dem endgültigen Bescheid bzw. dessen zusätzlicher Begründung sind jedoch keinerlei dahingehende Feststellungen zu entnehmen, wann die die vorläufige Abgabefestsetzung begründende Ungewissheit beseitigt worden ist. Derartige Feststellungen musste auch das Bundesfinanzgericht nicht treffen. Wie noch aufgezeigt werden wird, ist nämlich eine derartige Feststellung für die Beantwortung der Frage, ob betreffend die Abgabefestsetzung für die Einkommensteuer 2002 Verjährung eingetreten ist, nicht erforderlich.

Das Recht auf Festsetzung einer Abgabe verjährt nach § 209 Abs. 3 BAO (ungeachtet dessen, ob nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabeananspruches unternommen wurden jedenfalls ("absolut")).

Das (absolute) Recht auf Festsetzung einer Abgabe verjährte (bis 31.12.2004) nach § 209 Abs. 3 BAO in spätestens **fünfzehn Jahren** nach Entstehung des Abgabeananspruches.

Mit dem Steuerreformgesetz 2005 vom 04.06.2004, BGBl. I Nr.57/2004 (Artikel VII Z. 2 lit b), wurde das (absolute) Recht auf Festsetzung einer Abgabe auf **zehn Jahre** nach Entstehung des Abgabeananspruches verkürzt. Diese Änderung trat mit 1. Jänner 2005 in Kraft (§ 323 Abs. 16 BAO idF des Steuerreformgesetzes 2005).

Somit verjährte das Recht, die Einkommensteuer für das Jahr 2002 festzusetzen, mit Ablauf des Jahres 2012 jedenfalls (Entstehung des Abgabeananspruches: Ablauf des Jahres 2002).

Daran vermag auch der Umstand einer vorerst erfolgten vorläufigen Abgabefestsetzung nichts zu ändern.

Nach all dem ist das Recht, die Einkommensteuer für das Jahr 2002 festzusetzen, verjährt.

Es bleibt daher zu überprüfen, ob einem nach Eintritt der Verjährung eingebrachten Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens Erfolg beschieden werden kann.

Die Berechtigung, Verfahren nach Eintritt der Verjährung wiederaufzunehmen, wird von § 304 BAO geregelt. § 303 ist eine verfahrensrechtliche Bestimmung; daher ist sie für Amtshandlungen ab ihrem Inkrafttreten anwendbar (Ritz/Koran, BAO⁷, Anm. 7 z. § 303).

Die vom Finanzamt bei Erlassung des in Beschwerde gezogenen Bescheides anzuwendende Fassung des § 304 BAO idF des Finanzverwaltungsgerichtsbarkeitsgesetzes - FVwGG, 2012, BGBl. I Nr 14/2013, vom 11.01.2013, in Kraft getreten mit 1. Jänner 2014, lautete wie folgt:

"Nach Eintritt der Verjährung ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens nur zulässig, wenn der Wiederaufnahmeantrag vor Eintritt der Verjährung eingebracht ist."

Nun hat aber der Verfassungsgerichtshof – was auch im Vorlageantrag und in der mündlichen Verhandlung hervorgehoben worden ist – die angesprochene Bestimmung mit Erkenntnis vom 30.11.2017, G 131/2917, G 286/201, als verfassungswidrig aufgehoben. Im Erkenntnis wurde ausgesprochen, dass die Aufhebung mit Ablauf des 31. Dezember 2018 in Kraft tritt und frühere gesetzliche Bestimmungen nicht wieder in Kraft treten.

Als Folge dessen hat der Gesetzgeber mit Bundesgesetzblatt vom 14.08.2018, BGBl. I Nr. 62/2018, § 304 BAO geändert wie folgt:

"Nach Eintritt der Verjährung ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens nur zulässig, wenn sie

- a) vor Eintritt der Verjährungsfrist beantragt wird, oder
- b) innerhalb von drei Jahren ab Eintritt der Rechtskraft des das Verfahren abschließenden Bescheides beantragt oder durchgeführt wird."

Die Neufassung des § 304 BAO trat mit 01.01.2019 in Kraft.

Wie bereits ausgeführt, handelt es sich bei § 209 BAO um eine verfahrensrechtliche Bestimmung und ist daher für Amtshandlungen ab ihrem Inkrafttreten, somit auch vom Bundesfinanzgericht im gegenständlichen Fall anzuwenden.

Der Wiederaufnahmeantrag wurde am **27.02.2017** eingebracht.

- a) Das Recht, die Einkommensteuer für das Jahr 2002 festzusetzen, ist mit Ablauf des Jahres **2012 verjährt** (siehe oben). Eine Wiederaufnahme nach der lit a des § 304 BAO kommt folglich – weil die Wiederaufnahme erst nach Verjährung beantragt wurde - nicht in Betracht.

b) Auch eine Wiederaufnahme nach der lit b des § 304 BAO scheitert: Rechtskraft im Sinne dieser Bestimmung bedeutet nämlich formelle Rechtskraft und somit die Unanfechtbarkeit durch ordentliche Rechtsmittel (Ritz/Koran, BAO⁷, Anm. 5 z. § 304). Nach den Ausführungen in Punkt 2.1.3.1.10. Zurückweisungsbescheid vom 30.7.2013 im Bericht vom 21.11.2017, ABNr. 126041/17, ist die Berufungsfrist bereits am **13.03.2013** abgelaufen. Die Wiederaufnahme wurde erst **27.02.2017** und somit mehr als drei Jahre nach Rechtskraft des Bescheides beantragt.

Demnach ist der Wiederaufnahmeantrag verspätet eingebracht worden und wäre daher zurückzuweisen gewesen. Der angefochtene Bescheid war daher dahingehend zu ändern. Eine solche Abänderung liegt im Rahmen der Änderungsbefugnis gemäß § 279 BAO (Ritz BAO⁶, Anm. 14 zu § 279 und die dort angeführte Judikatur, sowie das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 2509.2019, RV/2100866/2019).

Abschließend wird zum diesbezüglichen Vorbringen des BF noch angemerkt, dass dem Bundesfinanzgericht eine verfassungskonforme Auslegung dahingehend, dass der Wiederaufnahmeantrag des BF nicht verfristet sei, der eindeutige Gesetzeswortlaut entgegensteht.

Zudem bedarf es angesichts der Zurückweisung des Antrages als verspätet auch keines Eingehens darauf, ob das Erkenntnis bzw. der Beschluss des Bundesfinanzgerichtes vom 13.01.2017, RV/4100613/2013, überhaupt einen tauglichen Wiederaufnahmegrund darstellt.

Nach all dem war spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Das vorliegende Erkenntnis stützt sich auf die eindeutigen Gesetzeswortlaute. Die Revision war daher nicht zuzulassen.

Klagenfurt am Wörthersee, am 25. August 2022