

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 4. Februar 2022 gegen den Bescheid des ***FA*** vom 18. Jänner 2022 betreffend Wiederaufnahme der Verfahren für die Einkommensteuerbescheide 2007 bis 2009 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

I. Die angefochtene Bescheide werden gemäß § 279 Abs. 1 BAO aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Am **31. Dezember 2021** richtete der Beschwerdeführer **das folgende Schreiben** als sonstiges Anbringen und Anfrage im Weg des FinanzOnline an das Finanzamt.

„Einkommensteuerbescheide 2007 bis 2009

*Liebes Finanzamt! Ich beziehe mich auf das Urteil des BFG, GZ. ***1*** von 23. Februar 2021 bezüglich meiner Einkommensteuererklärungen 2010 bis 2012. Dieses Urteil bezieht sich auf die steuerliche Behandlung der Errichtung meines Firmengebäudes. Es wurde festgestellt, dass das Gebäude hergestellt (und nicht angeschafft) und während dieses Zeitraumes bereits teilbenutzt wurde (Seite 113 von 122 oben) und somit die Investitionen vor dem Jahr 2010 auch jährlich anzuerkennen sind. Jedoch sind die Eigenleistungen auszuscheiden. Die Einkommensteuerbescheide hat das Gericht für die Jahre 2010, 2011 und 2012 ebenso festgelegt. Für einige Jahre wurden dadurch veranlasst Einkommensteuerbescheide und Forschungsprämien von Ihrer Seite neu erstellt, aber bis jetzt nicht für alle betroffenen Jahre. Nach wie vor sind die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2007, 2008 und 2009 offen beziehungsweise als vorläufig gewertet (siehe Seite 34 von 122 unten, sie wurden den*

Erkenntnissen und dem Urteil noch nicht angepasst. Der fragliche Zeitraum betrifft die frühere Regelung des Forschungsfreibetrages, der nicht an ein Gutachten, sondern an den Erfindungsbegriff gebunden war. Diesbezüglich hatte ich auch eine Steuerprüfung im Jahr 2005 (***2***), als ich Patente für den relevanten Zeitraum vorlegen musste, damit war der Vorschrift Genüge getan. Ich habe bezüglich der Eigenleistungen 2021 ein korrigiertes Anlagenverzeichnis ohne diese Positionen beigelegt. Im Zeitraum 2007 bis 2009 sind auch weitere Patente entstanden, etwa folgende Nummern: ***3***, ***4***, ***5***, ***6***, ***7***, ***8***, ***9***, oder ***10***. Anmeldungen erfolgen erst innerhalb eines Jahres nach der eigentlichen Entwicklungsarbeit. Während der Bauphase musste ich meine Entwicklungsarbeiten reduzieren. Ich erwarte nun ehestens die Korrektur der Einkommensteuerbescheide der ausständigen Jahre. Mit besten Grüßen.“

Dieses Schreiben interpretierte das Finanzamt als Antrag auf Wiederaufnahme für die Verfahren betreffend die Einkommensteuer 2007 bis 2009 und wies dies mit dem Bescheid vom 18. Januar 2022 wegen Verjährung ab.

Dagegen wandte sich der Beschwerdeführer mit dem Schreiben vom **4. Februar 2021**, welches den Titel trug: „**Beschwerde gegen die Ablehnung meiner Erinnerung auf Anpassung der Einkommensteuerbescheide 2007, 2008 und 2009**“ und folgenden Wortlaut hatte:

In der Begründung Ihrer Ablehnung wird eine Chronologie des Verwaltungsgeschehens aufgelistet, welche mit einer BFG-Entscheidung vom 8. April 2014 endet und dem ich bis dahin zustimme.

Allerdings wurde damit nur eine rein bürokratische Entscheidung getroffen. Die inhaltlichen (damals strittigen) Rechtsprobleme, im Wesentlichen a) die steuerliche Anerkennung meiner ‚Eigenleistungen‘ und b) die Anerkennung der Forschungsfreibeträge für die Errichtung des Innovationszentrums wurden hierbei nicht angefasst. Insofern bestand weiterhin die damalige Auffassung des Finanzamtes, dass mein Gebäude nicht fertiggestellt sei und meine Leistungen ‚Unternehmerlohn‘ wären und nicht anzuerkennen seien.

Ich habe draufhin neuerlich mit Datum 30. April 2014 bezüglich der damals gerade laufenden Betriebsprüfung bezüglich der Jahre 2010, 2011 und 2012, für welche diese beiden rechtlich zu klärenden Fragen genauso relevant waren, eine Beschwerde dazu eingebracht, in der ich auf die weiterhin rechtlich ungeklärten Behandlungsweisen hingewiesen und nochmals auf eine Herbeiführung dieser Rechtsentscheidungen gedrängt habe. Diese Weiterleitung ans BFG ist auch erfolgt.

*Die Entscheidung des BFG darüber erfolgte erst am 23. Februar 2021 mit der GZ-Nummer ***1***, worüber über die Forschungsprämien und den Forschungsfreibetrag der Jahre 2010 bis 2012 entschieden wurde, wie auch über die Einkommensteuer für diese Jahre.*

Auf Seite 113 dieses Erkenntnisses ist nun die Neufassung der Einkommensteuerrichtlinien (Version 14. Mai 2019) angeführt, welche in RZ 8208i festlegt: ‚Erfolgt eine Nutzung für Forschungszwecke schon während des Herstellungsvorganges, sind die jeweiligen Teilerstellungskosten zu berücksichtigen‘, siehe auch Seite 28/29 fett geschrieben. Auf Seite 32 oben wird festgestellt, dass ich das Gebäude hergestellt, aber nicht ‚angeschafft‘ habe.

Auf Seite 34 unten sind die noch nicht berücksichtigten Gebäude-Herstellungskosten angeführt, beginnend mit 2007.

Ich stelle hiermit fest: Die seit 2007 offene steuerliche Frage des Forschungsfreibetrages ab 2007 wurde im Jahr 2019 dahingehend beantwortet, dass mir dieser auf jährlicher Basis zusteht, weil ich das Gebäude bereits während der Herstellung für Forschung und Entwicklung genutzt habe. Die ‚Eigenleistungen‘ sind hingegen Unternehmerlohn und weiterhin nicht zu berücksichtigen.

Das BFG hat in diesem Beschluss die Einkommensteuererklärung für 2010 und folgend nach diesem Erkenntnis vorberechnet, und damit auch festgestellt, dass die Vorjahre 2007, 2008 und 2009 hier nicht mehr ‚hineinspielen‘, siehe Seite 113 obere Hälfte, also gemäß seinem Erkenntnis in dem jeweiligen Jahr als Forschungsfreibetrag zu berücksichtigen sind, wie Sie mir auch eingangs in Ihrem Bescheid bestätigen.

In meinem schon oben erwähnten Schreiben vom 30. April 2014 habe ich die nicht erfolgte gerichtliche Klärung der offenen Sachverhalte angeprangert, erneut um rechtliche Klärung gebeten und deshalb die Einkommensteuerbescheide 2007, 2008 und 2009 ausdrücklich als ‚vorläufig‘ angesehen (Seite 1 unten), was von Ihrer Seite unwidersprochen blieb. Dieses Schreiben ist auch im Erkenntnis enthalten, wie auch weitere Angaben, die ich im Zuge der Behandlung des BFG-Verfahrens gemacht habe.

*Unabhängig davon erfolgte der Sinneswandel der Behörde hinsichtlich ‚Anschaffung‘ oder ‚Herstellung‘ erst mit den Einkommensteuerrichtlinien 2019, und dessen Zuordnung und Anwendung in meinem Fall erst am 23. Februar 2021 mit dem BFG-Erkenntnis GZ: ***1***. Ich kann nicht nachvollziehen, wieso sich das Verfahren von 2014 bis 2021, also über fast sieben (!) Jahre erstreckt hat. Möglicher Weise hat es dazu erst der Änderungen in den Einkommensteuerrichtlinien 2019 bedurft, vielleicht ist mein Fall sogar ursächlich mit diesen Änderungen verbunden. Ich halte diese Unterscheidung hinsichtlich Anschaffung oder Herstellung für grundsätzlich gut und wichtig, weil hierdurch viele meiner früheren Fragen zur Definition eines Projektes, seine Aufteilung in Teilprojekte, Fragen zu Projektänderungen, Projektverzögerungen, wer legt überhaupt ein Projekt beziehungsweise sein Ende fest et cetera obsolet wurden.*

Ich stelle also fest, dass die für meinen Fall notwendigen Entscheidungen seitens der Behörde beziehungsweise des BFG erst 2021 getroffen wurden, also erst nach circa 12-14 Jahren der von mir beeinspruchten Einkommensteuerbescheide 2007-2009.

Das Finanzamt setzt BFG-Entscheidungen selbsttätig um, ich muss nicht einen Antrag auf Umsetzung eines BFG-Erkenntnisses stellen. Das ist auch für die Jahre 2010 bis 2012 so erfolgt. Ich habe jedoch nach nun endlich erfolgter rechtlicher Klärung vergeblich auf die adäquate Behandlung der Vorjahre 2007 bis 2009 gewartet, worauf ich nachweislich niemals verzichtet habe. Deshalb habe ich am 31. Dezember 2021 mal nachgefragt. Es handelt sich also nicht um einen neuen Antrag, sondern um eine Urgenz bezüglich der Umsetzung des BFG- Erkenntnisses vom 23. Februar 2021, das nun auch die rechtliche Behandlung der nach wie vor strittigen Jahre 2007 bis 2009 einbezieht. Von einer Verjährung kann da keine Rede sein. Und dass die Behörden so lange für diese Entscheidung gebraucht haben, kann man mir auch nicht anlasten.

Ich ersuche daher nun um zügige Umsetzung.“

Mit der Beschwerdeverentscheidung datiert vom 9. März 2022 wurde der angefochtene Bescheid datiert vom 18. Januar 2022 betreffend die Wiederaufnahme der Verfahren für die

Einkommensteuer 2007 bis 2009 gemäß § 263 BAO (Bundesabgabenordnung, BGBl. Nr. 194/1961) ersatzlos aufgehoben, da es sich nicht um einen neuen Antrag gehandelt habe, sondern um eine Urgenz bezüglich der Umsetzung des Erkenntnisses des Bundesfinanzgerichtes vom 23. Februar 2021. Damit sei aber mit dem Abweisungsbescheid vom 18. Januar 2022 über einen Antrag abgesprochen worden, der vom Beschwerdeführerin nicht gestellt worden sei und somit nach § 92 Bundesabgabenordnung (BAO) nicht zu erlassen gewesen wäre.

Informativ wurde dem Beschwerdeführer noch mitgeteilt, dass hinsichtlich der Jahre 2007 bis 2009 keine Möglichkeit bestehe, die Bescheide von Amts wegen abzuändern. Das vom Beschwerdeführer erwähnte Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 23. Februar 2021 spreche ausschließlich über die Jahre 2010 bis 2012 ab. Eine Änderung der rechtlichen Beurteilung in späteren Jahren sei keine neue Tatsache, welchen er Wiederaufnahme rechtfertigen würde. Durch das Nichtbeantworten des Mängelbehebungsauftrages und der dadurch erforderlichen formellen abweisenden Entscheidung über die Jahre 2007 bis 2009 habe der Beschwerdeführerin eine inhaltliche Befassung des Finanzamtes sowie des Bundesfinanzgerichtes über diese Jahre verhindert. Diese Jahre seien rechtskräftig abgeschlossen und könnten leider nicht mehr abgeändert werden.

Im Antrag auf Vorlage der gegenständlichen Beschwerde an das Bundesfinanzgericht vom 3. April 2022 brachte der Beschwerdeführer folgendes vor:

*„Die Aufhebung des Bescheides vom 18. Januar 2022 ist wohl formell gerechtfertigt, da ich eben am 31. Dezember 2021 keinen neuen Antrag gestellt habe, sondern die Umsetzung des BFG-Urteils vom 23. Februar 2021 mit der GZ-Nummer ***1*** urgiert habe.*

Die Jahre 2007 bis 2009 waren einkommensteuermäßig bis dahin rechtlich nicht entschieden. Die von mir angeführten Fragen zur Berücksichtigung der ‚Eigenleistungen‘, sowie der völligen Unklarheit, was als ‚ein- oder mehrjähriges Projekt‘ hinsichtlich des Start- und Endtermins, des Projektinhalts, einer Unterteilung in Teilprojekte, Einfluss von Verzögerungen et cetera. gilt, und wer darüber überhaupt entscheidungsbefugt ist wurden mit dem BFG-Urteil vom 8. April 2014 wegen eines Verfahrensmangels nicht juristisch behandelt beziehungsweise nicht geklärt.

Unabhängig davon bestand damals die Einschätzung des Finanzamtes, dass meine ‚Eigenleistungen‘ Unternehmerlohn seien und mein Projekt nicht fertiggestellt wäre, weiterhin, sodass ohnehin keine andere Beurteilung als die ausgeführten Berechnungen der Einkommensteuer für 2007 bis 2009 erfolgt wäre.

Selbst nach diesem BFG-Urteil vom 8. April 2014 wurde in einer Bescheidbegründung vom 23. Juli 2014 die ‚Fertigstellung‘ noch verneint wegen Fehlens einer ‚Betriebsanlagengenehmigung‘, die ich für eine Produktionsfirma, aber nicht für Forschungs- und Entwicklungstätigkeit benötige, und dieses Projekt also als nicht abgeschlossen beurteilt, eine Folge rechtlicher Unklarheit, wann und unter welchen Umständen ein Abschluss anerkannt würde.

*Die abschließende gerichtliche Bewertung meines Falles erfolgte erst mit dem Urteil des BFG vom 23. Februar 2021 mit der GZ-Nummer ***1***, wie schon erwähnt, welches die lang*

erhofften Klarstellungen enthielt, wobei nun erfreulicherweise auf Grund einer Änderung in den Einkommensteuerrichtlinien 2019 zwischen ‚hergestellt‘ und ‚angeschafft‘ unterschieden wird, wodurch sich meine damals aufgezählten zahlreichen Unklarheiten bezüglich einer Projektdefinition, deren Verlauf, deren Gestaltungsoptionen und deren Abschluss nicht mehr von Relevanz sind, und wobei auch auf Details meiner Argumentationen eingegangen wurde.

Es wurde erkannt und entschieden, dass ich mein Gebäude hergestellt habe und der Rohbau bereits entsprechend der anerkannten AfA genutzt wurde. Eine ‚Anschaffung‘ liegt daher nicht vor, unter Anwendung der Einkommensteuerrichtlinien 2019. Hingegen sind alle ‚Eigenleistungen‘ weiterhin Unternehmerlohn und unbeachtlich (sie dienen meiner Meinung nach aber als weitere gute Nachweise der Eigenerrichtung). Nach diesen Erkenntnissen wurde das Jahr 2010 und auch die Jahre 2011 und 2012 (mit Umstellung auf Forschungsprämie) im Urteil vorberechnet und auch allseits so akzeptiert. Ebenso wurden die Jahre 2007 bis 2009 als bisher noch nicht berücksichtigt angeführt (Seite 34 unten), jedoch nicht ausdrücklich vorberechnet, da sich das Urteil nur auf die Jahre 2010 bis 2012 bezog.

Damit ergibt sich aber auch, wie mit der noch immer ausständigen Forschungsförderung aus den Jahren 2007 bis 2009 umzugehen ist, nämlich mit einer Neuberechnung der Einkommensteuerbescheide 2007 bis 2009 unter Berücksichtigung des damaligen Forschungsförderungsfreibetrages, was prinzipiell im nun zurückgezogenen Bescheid vom 18. Januar 2022 zwar so anerkannt, aber wegen einer angeblichen Verjährung abgelehnt wurde.

In der nun vorliegenden Beschwerdevorentscheidung wird behauptet, dass die fraglichen Jahre, durch den ungültigen Mängelbehebungsauftrag rechtskräftig abgeschlossen sind (so, als wäre mein Einspruch gegen diese Einkommensteuerbescheide 2007 bis 2009 nicht erfolgt).

Nun, nach damaliger Rechtsauffassung hätte ich das Innovationszentrum noch nicht fertiggestellt, was auch immer unter der Fertigstellung zu verstehen ist, denn es gab weiterhin keine rechtliche Abklärung dazu, und insofern auch kein Argument gegen diese Einkommensteuer-Bescheide, sie wären jedenfalls unverändert geblieben. Dass noch keine Fertigstellung erfolgt sei, wurde selbst NACH dem damaligen Urteil vom 8. April 2014 durch die Bescheidebegründung vom 23.6.2014 über das Fehlen einer Betriebsanlagengenehmigung argumentiert und somit der Abschluss des Projektes weiterhin in Zweifel gestellt.

Die pauschale Ablehnung der Anerkennung jeglicher ‚Eigenleistungen‘ wurde ebenso auch nicht rechtlich beleuchtet. Es hätte auch sein können, dass ein Teil durchaus erkennbar gewesen wäre. Daher habe ich ja unmittelbar nach dem Nichturteil weiterhin auf einer rechtlichen Klärung bestanden und bis dahin gebeten, die Einkommensteuerbescheide 2007 bis 2009 weiterhin als vorläufig anzusehen, wogegen auch kein Widerspruch erfolgte, die Prüferin ist diesem Ansinnen notwendigerweise gefolgt und hat erneut das BFG zur rechtlichen Klärung bezüglich der von ihr geprüften Jahre 2010 bis 2012 angerufen.

Im Zuge dieses bislang letzten Verfahrens kam es zu gezielten Fragenkatalogen an mich und ans Finanzamt als eine ‚Sachverhalts/Beweisaufnahme‘ bezüglich des Projektes, wobei einige neue beziehungsweise bisher nicht geäußerte Sachverhalte, Informationen und Ansichten ans Licht kamen und auch in den Urteilsunterlagen angeführt sind.

Es handelt sich damit nicht nur um eine bloße Änderung in den Rechtsansichten (hergestellt/angeschafft), wie in der Beschwerdevorentscheidung durch den Hinweis auf GZ. ***11*** (Umsatzsteuer-Probleme) nahegelegt, sondern teilweise um erstmalig erfasste Sachverhalte (Bauzustand zu bestimmten Zeiten, Teilfertigmeldung, Betriebsfähigkeit durch

installierte EDV, Abschreibzeitpunkt und Abschreibedauer der Gebäudeinvestitionen, Gewerbeummeldung, Betriebsanlagen-Genehmigungsproblematik), die in den bisherigen Unterlagen noch nicht vorhanden beziehungsweise nicht thematisiert waren, wobei wegen rechtlicher Unklarheiten das Projekt Innovationszentrum noch nicht als abgeschlossen betrachtet wurde, was wohl eine Wiederaufnahme und Neuberechnung der Jahre 2007 bis 2009 rechtfertigt, und auch notwendig macht, da es sonst zu Widersprüchen mit der zuletzt erfolgten BFG-Rechtsprechung käme.

Während also im Juni 2014 noch immer mangels einer Betriebsanlagengenehmigung eine nicht erfolgte Fertigstellung des Innovationszentrums behauptet und damit dessen gesamte Förderung (bis 2007 zurück) in Abrede gestellt wurde, und ich mangels rechtlicher Entscheidungen den Einkommensteuer-Erklärungen 2007 bis 2009 in der Auslegung des Finanzamtes nichts entgegenstellen konnte, erfolgte am 23. Februar 2021 erstmalig die rechtliche Klärung des Sachverhalts durch das BFG, wobei im Urteil auch eine ‚Musterberechnung‘ der Einkommensteuererklärung für 2010 unter Berücksichtigung der nur in diesem Jahr angefallenen Gebäude-Errichtungskosten als Folge der ‚Herstellung‘ enthalten ist (und auch für die weiteren Jahre, wo sich aber durch Wechsel auf eine prozentuelle Forschungsprämienberechnungsweisen ergeben). Es erfolgt dazu ein Hinweis: ‚Somit sind jene Herstellungskosten, die auf das Jahr 2010 entfallen, dem Grunde nach im Jahr 2010 für den Forschungsfreibetrag zu berücksichtigen. Im Umkehrschluss bedeutet dies, dass Aufwendungen der Vorjahre nicht mehr im Jahr 2010 berücksichtigt werden können.‘ (Seite 113). Eine spätere Berücksichtigung, etwa unter dem Titel einer ‚Fertigstellung‘ erscheint mir wegen der ebenfalls finalen Berechnung der Einkommensteuer und Forschungsprämie 2011 und 2012 basierend auf der Erkenntnis der ‚Gebäudeherstellung‘ ausgeschlossen.

Weiters ist im Urteil neben der aktuellen Fassung 2019 der Einkommensteuerrichtlinien die Randzahl 8208i in fett angeführt, aber auch nachfolgend eine (mir nicht vorliegende) Publikation angeführt (‚Hack, Der Forschungsfreibetrag und die Forschungsprämie in der Prüfungspraxis, ÖStZ 2006/521 [242]‘), wonach die Verwendung oder Inbetriebnahme des als Investition begünstigten Wirtschaftsgutes im Jahr der Geltendmachung des Forschungsfreibetragsprämie nicht erforderlich‘ ist (Seiten 27 unten bis 28 oben).

In Zusammenschau dieser Urteils-Inhalte erscheint es mir als einzige logische und rechtlich einwandfreie Vorgangsweise, die bisher hinsichtlich des Forschungsfreibetrags nicht berücksichtigten Jahre 2007 bis 2009 nach der Musterberechnung des Bundesfinanzgerichts für 2010 jeweils für sich neu zu berechnen, was das Finanzamt bisher bereits zweimal mit unterschiedlichen Begründungen abgelehnt hat.

Ich stelle hiermit für diesen Sachverhalt den Vorlageantrag an das BFG.’

Im auch der Beschwerdeführerin übermittelten Vorlagebericht des Finanzamtes vom 9. Juni 2022 vertrat das Finanzamt die Ansicht, dass wie in der Beschwerdeentscheidung vom 9. März 2022 ausgeführt, im Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 23. Februar 2021 nur über die Jahre 2010 bis 2012 abgesprochen worden sei. Durch das Nichtbeantworten des Mängelbehebungsauftrages und der dadurch erforderlichen formellen abweisenden Entscheidung über die Jahre 2007 bis 2009 werde eine inhaltliche Befassung des Finanzamtes sowie des Bundesfinanzgerichtes über diese Jahre verhindert und aufgrund der bereits erfolgten Verjährung sei auch eine Wiederaufnahme von Amts wegen nicht möglich.

Dazu hat der Beschwerdeführer keine Stellungnahme abgegeben.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Beschwerdeführer wurde mit den Bescheiden datiert vom 6. November 2008 für die Einkommensteuer 2007, vom 19. Oktober 2009 für die Einkommensteuer 2008 und vom 2. August 2010 für die Einkommensteuer 2009 veranlagt.

Aufgrund der beim Beschwerdeführer von Ende 2010 bis Anfang 2011 durchgeführten Außenprüfung wurden die Verfahren für die Einkommensteuer 2007 bis 2009 mit den Bescheiden datiert vom 23. Februar 2011 gemäß § 303 Abs. 4 BAO (in der Fassung BGBl. I Nr. 97/2002) wiederaufgenommen und die neuen Sachbescheide für die Einkommensteuer 2007 bis 2009 mit gleichen Datum erlassen. Hinsichtlich der Begründung der Wiederaufnahme wies das Finanzamt auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung und die darüber aufgenommene Niederschrift hin. Die Wiederaufnahme sei unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgründen (§ 20 BAO) verfügt worden, wobei im Fall des Beschwerdeführers das Interesse an der Rechtsrichtigkeit das Interesse auf Rechtsbeständigkeit überwogen hätte. Die steuerlichen Auswirkungen könnten auch nicht als bloß geringfügig angesehen werden.

Im Schreiben vom 27. März 2011 hat der Beschwerdeführer ausgeführt, dass gegen die Bescheide „*Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2007, 2008 und 2009*“ eine Berufung eingebracht werde und nahm darin zu den Feststellungen der Außenprüfung hinsichtlich der Hinzurechnung der zugesagten Fördermittel, zum Forschungsfreibetrag und zur Beurteilung seiner Eigenleistungen als Unternehmerlohn inhaltlich Stellung. Zur Wiederaufnahme der Verfahren selbst führte der Beschwerdeführer jedoch nichts aus.

Im Mängelbehebungsauftrag vom 3. Februar 2012 erklärte das Finanzamt aus, dass der Berufung vom 27. März 2011 gegen Wiederaufnahmebescheide 2007 bis 2009 bestimmte Inhaltserfordernisse fehlen würden, nämlich gegen welche Bescheide sich die Berufung richten würde und eine Begründung betreffend Wiederaufnahmebescheide. Die Mängel seien gemäß § 85 Abs. 2 BAO bis zum 5. März 2012 zu beheben. Bei Versäumung dieser Frist gelte das Anbringen als zurückgenommen.

Darauf antwortete der Beschwerdeführer schriftlich am 2. März 2012, dass er alle Voraussetzungen des § 250 BAO erfüllt habe und nannte ausdrücklich die Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2007 bis 2009 sowie die

Bescheide über die Festsetzung der Anspruchszinsen 2007 bis 2009 als Gegenstand seiner Beschwerde. Inhaltlich ging der Beschwerdeführer jedoch ausschließlich auf die Sachbescheide für die Einkommensteuer 2007 bis 2009 ein und verzichtete auf eine Begründung, weswegen eine Wiederaufnahme der Verfahren unzulässig hätte gewesen sein sollen.

Das Finanzamt erklärte die Berufungen vom 27. März 2011 mit den Bescheiden datiert vom 15. März gemäß § 85 Abs. 2 BAO als zurückgenommen, da der Beschwerdeführer keine Begründung angeführt habe, weswegen die Wiederaufnahmebescheide nicht rechtmäßig gewesen sein. Das Antwortschreiben des Beschwerdeführers habe sich ausschließlich auf den Inhalt der Sachbescheide für die Einkommensteuer 2007 bis 2009 bezogen.

In der dagegen eingebrachten Berufung vom 13. April 2012 erklärte der Beschwerdeführer, dass er offenbar einem Irrtum aufgesessen sei, der ihm erst durch den Zurücknahmebescheid offenbar geworden sei. Er sei der Ansicht gewesen, dass Wiederaufnahmebescheide die Einkommensteuerbescheide beinhalten würden.

Der Unabhängige Finanzsenat wies der Ansicht des Finanzamtes folgend im Erkenntnis datiert vom 8. April 2014 die Beschwerde gegen die Zurücknahmeerklärung der Berufung vom 27. März 2011 hinsichtlich der Wiederaufnahme der Verfahren betreffend die Einkommensteuer 2007 bis 2009 als unbegründet ab.

Dieses Erkenntnis ist mit Ablauf der sechswöchigen Frist für die Beschwerdeverfahren bei den Gerichtshöfen öffentlichen Rechts in Rechtskraft erwachsen.

Dass vom Beschwerdeführer am 31. Dezember 2021 eingebrachte Schreiben mit dem Betreff „*Einkommensteuerbescheide 2007 bis 2009*“, in welchem der Beschwerdeführer das Finanzamt aufforderte die im Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts GZ. ***1*** vom 23. Februar 2021 (hinsichtlich Einkommensteuer 2010 bis 2012 und Forschungsprämie 2011 und 2012) vertretene Rechtsansicht auch für die Einkommensteuerbescheide 2007, 2008 und 2009 anzuwenden, hat das Finanzamt in Wahrung der größtmöglichen geschützten Rechtsposition zugunsten des Beschwerdeführers als Antrag auf Wiederaufnahme der Verfahren für die Einkommensteuer 2007, 2008 und 2009 interpretiert.

Dementsprechend hat das Finanzamt den Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die Einkommensteuerbescheide 2007 bis 2009 gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO mit dem Bescheid datiert vom 18. Januar 2022 als unbegründet abgewiesen und dies damit begründet, dass eine Wiederaufnahme des Verfahrens nur innerhalb der Verjährungsfrist möglich sei, beziehungsweise der Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens vor Eintritt der Verjährungsfrist eingebracht oder innerhalb von drei Jahren ab Eintritt der Rechtskraft des das Verfahren abschließenden Bescheides beantragt oder durchgeführt werden müsse. Da die absolute Verjährungsfrist von zehn Jahren nach Entstehung des Abgabenanspruches abgelaufen und eine vorläufige Festsetzung der Einkommensteuer 2007 bis 2009 des

Beschwerdeführers entsprechend § 200 BAO nicht erfolgt sei, sei der Antrag des Beschwerdeführers wegen Verjährung abzuweisen gewesen.

In der Beschwerde *„gegen die Ablehnung meiner Erinnerung auf Anpassung der Einkommensteuerbescheide 2007, 2008 und 2009“* erklärte der Beschwerdeführer ausdrücklich, dass es sich in seinem Schreiben vom 31. Dezember 2021 nicht um einen Antrag sondern bloß um eine Urgenz gehandelt habe. Der Beschwerdeführer habe bloß nachfragen wollen, wann das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts betreffend die Einkommensteuer 2010 bis 2012 vom 23. Februar 2021 hinsichtlich der dort vertretenen Rechtsansicht auch für die Einkommensteuer die Jahre 2007 bis 2009 umgesetzt werde.

Aufgrund der Erklärung des Beschwerdeführers, dass er gar keinen Antrag auf Wiederaufnahme der Verfahren für die Einkommensteuer 2007 bis 2009 habe stellen wollen, hat das Finanzamt mit Beschwerdevorentscheidung datiert vom 9. März 2022 den angefochtenen Bescheid betreffend die Abweisung des Antrages auf Wiederaufnahme der Verfahren für die Einkommensteuer 2007 bis 2009 gemäß § 263 BAO ersatzlos aufgehoben.

Dagegen wandte sich der Beschwerdeführer mit dem Antrag auf Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht vom 4. April 2022 und gestand zu, dass die Aufhebung der Bescheide über die Abweisung der vom Finanzamt ursprünglich angenommenen Anträge auf Wiederaufnahme für die Verfahren betreffend die Einkommensteuer 2007 bis 2009 formell richtig sei, er aber immer noch auf die Umsetzung der Rechtsansicht des Bundesfinanzgerichtes zur Einkommensteuer 2010 bis 2012 zu Eigenleistungen und Unternehmerlohn hinsichtlich Gebäudeherstellung für die Einkommensteuer 2007 bis 2009 warte.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus dem übereinstimmenden Vorbringen der Parteien, den vorgelegten Dokumenten und dem Einblick in die Datenbanken der Finanzverwaltung.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung/Abänderung/Stattdabe)

§ 279 BAO lautet:

„(1) Außer in den Fällen des § 278 hat das Verwaltungsgericht immer in der Sache selbst mit Erkenntnis zu entscheiden. Es ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen.“

(2) Durch die Aufhebung des angefochtenen Bescheides tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung dieses Bescheides befunden hat.

(3) Im Verfahren betreffend Bescheide, die Erkenntnisse (Abs. 1) abändern, aufheben oder ersetzen, sind die Abgabenbehörden an die für das Erkenntnis maßgebliche, dort dargelegte Rechtsanschauung gebunden. Dies gilt auch dann, wenn das Erkenntnis einen kürzeren Zeitraum als der spätere Bescheid umfasst.“

Dies bietet dem Bundesfinanzgericht eine meritorische Entscheidungsmöglichkeit wie sie dem Finanzamt in § 263 Abs. 1 BAO eingeräumt ist („[1]Ist in der Beschwerdeentscheidung die Bescheidbeschwerde a) weder als unzulässig oder als nicht rechtzeitig eingebracht zurückzuweisen [§ 260] noch b) als zurückgenommen [§ 85 Abs. 2, § 86a Abs. 1] oder als gegenstandslos [§ 256 Abs. 3, § 261] zu erklären, so ist der angefochtene Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen.“).

Diese Möglichkeit hat das Finanzamt in der Beschwerdeentscheidung datiert vom 9. März 2022 genutzt und die Bescheide über die Abweisung der Anträge auf Wiederaufnahme der Verfahren für die Einkommensteuer 2007 bis 2009 datiert vom 18. Januar 2022 ersatzlos aufgehoben.

Dies wurde damit begründet, dass nach der Aussage des Beschwerdeführers in der gegenständlichen Beschwerde er mit dem Schreiben datiert vom 31. Dezember 2021 keinen Antrag, also kein Anbringen zur Geltendmachung von Rechten im Sinne des § 85 Abs. 1 BAO, gestellt habe (sondern bloß die Umsetzung eines Erkenntnisses des Bundes Finanzgerichtes betreffend die Einkommensteuer 2010 bis 2012 auch für die Jahre 2007 bis 2009 habe urgieren wollen). Aus diesem Grund hätten daher die Bescheide über die Abweisung der nicht gestellten Anträge auf Wiederaufnahme der Verfahren für die Einkommensteuer 2007 bis 2009 des Beschwerdeführers im Sinne des § 92 BAO nicht erlassen werden dürfen, weswegen diese ersatzlos aufzuheben seien.

Der Ansicht des Finanzamtes in der Beschwerdeentscheidung ist zuzustimmen.

§ 85 BAO lautet:

„(1) Anbringen zur Geltendmachung von Rechten oder zur Erfüllung von Verpflichtungen (insbesondere Erklärungen, Anträge, Beantwortungen von Bedenkenvorhalten, Rechtsmittel) sind vorbehaltlich der Bestimmungen des Abs. 3 schriftlich einzureichen (Eingaben).

(2) Mängel von Eingaben (Formgebrechen, inhaltliche Mängel, Fehlen einer Unterschrift) berechtigen die Abgabenbehörde nicht zur Zurückweisung; inhaltliche Mängel liegen nur dann vor, wenn in einer Eingabe gesetzlich geforderte inhaltliche Angaben fehlen. Sie hat dem Einschreiter die Behebung dieser Mängel mit dem Hinweis aufzutragen, daß die Eingabe nach fruchtlosem Ablauf einer gleichzeitig zu bestimmenden angemessenen Frist als zurückgenommen gilt; werden die Mängel rechtzeitig behoben, gilt die Eingabe als ursprünglich richtig eingebracht.

(3) Die Abgabenbehörde hat mündliche Anbringen der im Abs. 1 bezeichneten Art entgegenzunehmen,

a) wenn dies die Abgabenvorschriften vorsehen, oder

b) wenn dies für die Abwicklung des Abgabenverfahrens zweckmäßig ist, oder

c) wenn die Schriftform dem Einschreiter nach seinen persönlichen Verhältnissen nicht zugemutet werden kann.

Zur Entgegennahme mündlicher Anbringen ist die Abgabenbehörde nur während der für den Parteienverkehr bestimmten Amtsstunden verpflichtet, die bei der Abgabenbehörde durch Anschlag kundzumachen sind.

(4) Wird ein Anbringen (Abs. 1 oder 3) nicht vom Abgabepflichtigen selbst vorgebracht, ohne daß sich der Einschreiter durch eine schriftliche Vollmacht ausweisen kann und ohne daß § 83 Abs. 4 Anwendung findet, gelten für die nachträgliche Beibringung der Vollmacht die Bestimmungen des Abs. 2 sinngemäß.

(5) Der Einschreiter hat auf Verlangen der Abgabenbehörde eine beglaubigte Übersetzung einem Anbringen (Abs. 1 oder 3) beigelegter Unterlagen beizubringen.“

Grundsätzlich ist bei der Auslegung von Anbringen nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht auf die Bezeichnung von Schriftsätzen und zufälligen verbalen Formen abzustellen.

Vielmehr kommt es auf den Inhalt, das erkennbare oder zu erschließende Ziel des Parteischrittes an. Maßgebend für die Wirksamkeit einer Prozesserklärung ist das Erklärte, nicht das Gewollte.

Das Erklärte muss jedoch ausgelegt werden. Parteierklärungen sind nach ihrem objektiven Erklärungswert zu interpretieren.

Entscheidend ist daher, wie die Erklärung unter Berücksichtigung der konkreten gesetzlichen Regelung, des Verfahrenszweckes und der der Behörde vorliegenden Aktenlage objektiv verstanden werden muss.

Im Zweifel ist dem Anbringen einer Partei, nicht ein solcher Inhalt beizumessen, der ihr die Rechtsverteidigungsmöglichkeit nimmt (vergleiche etwa VwGH 29.7.2020, Ra 2020/13/0046, mit Hinweisen auf Vorjudikatur; siehe für Viele Ritz/Koran, BAO⁸ § 85 Tz 1, und die dort zitierten Fundstellen). Bei einem eindeutigen Inhalt eines Anbringens ist eine davon abweichende, nach außen hin auch nur andeutungsweise nicht zum Ausdruck kommende Absicht des Einschreiters nicht maßgeblich. Bei undeutlichem Inhalt eines Anbringens ist die Behörde gehalten, die Absicht der Partei zu erforschen (siehe beispielsweise VwGH 22.11.2023, Ra 2023/13/0156, mit Hinweisen auf Vorjudikatur: „Bei einem eindeutigen Inhalt eines Anbringens ist eine davon abweichende, nach außen nicht zum Ausdruck kommende Absicht des Einschreiters nicht maßgebend.“).

Richtigerweise hat also das Finanzamt das mit FinanzOnline eingebrachte „*Sonstige Anbringen*“ mit dem Betreff „*Einkommensteuerbescheide 2007 bis 2009*“ vom 31. Dezember 2021 nach dem objektiven Erklärungswert im Sinne der größtmöglichen geschützten Rechtsposition als Anträge auf Wiederaufnahme der Verfahren für die Einkommensteuer 2007 bis 2009 interpretiert, da der Beschwerdeführer inhaltlich eindrücklich auf die Abänderung dieser Bescheide in seinem Sinn gedrängt hat. Insofern war die Formulierung des Beschwerdeführers auch eindeutig.

Erst in der Beschwerdeschrift vom 4. Februar 2022 hat der Beschwerdeführer und zwar unmissverständlich klargestellt, dass er gar nicht die Absicht hatte, einen Antrag zur Geltendmachung von Rechten mit dem sonstigen Anbringen vom 31. Dezember 2021 zu stellen, sondern bloß ein amtswegiges Vorgehen des Finanzamtes zu urgieren. Dabei kommt es nicht darauf an, dass wie das Finanzamt richtig dargestellt hat, wegen eingetretener Rechtskraft der Verfahren für die Einkommensteuer 2007 bis 2009 ein Eingriff in diese Verfahren nicht mehr möglich ist, da der Beschwerdeführer die Mängelbehebungsaufträge vom 3. Februar 2012 unzureichend beantwortet hat.

Steht nun durch die Erläuterungen des Beschwerdeführers eindeutig fest, dass er mit dem Anbringen vom 31. Dezember 2021 keine Anträge auf Wiederaufnahme der Verfahren für die Einkommensteuer 2007 bis 2009 hat stellen wollen, so wurden die Bescheide über die Abweisung solcher Anträge vom 18. Januar 2022 ohne jede Rechtsgrundlage erstellt und sind daher wie in der Beschwerdeentscheidung datiert vom 9. März 2022 ersatzlos gemäß § 279 Abs. 1 BAO aufzuheben.

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.

Da sich dieses Erkenntnis hinsichtlich der aufgeworfenen Rechtsfragen ausschließlich am Gesetzestext und der ständigen Judikatur und Lehre orientiert, beschränkt es sich in seiner Bedeutung auf die Entscheidung dieser Rechtssache.

Linz, am 16. Mai 2025