

BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht fasst durch die Richterin Mag. Mirha Karahodzic MA in der Beschwerdesache des *****, *****, *****, gegen den Bescheid des Finanzamtes Baden Mödling vom 29.05.2015, betreffend Zurückweisung des Antrages auf Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 2008, den Beschluss:

Das Bundesfinanzgericht stellt gemäß Art. 140 Abs. 1 Z 1 lit. a B-VG an den Verfassungsgerichtshof den

Antrag ,

der Verfassungsgerichtshof möge § 304 des Bundesgesetzes über allgemeine Bestimmungen und das Verfahren für die von den Abgabenbehörden des Bundes, der Länder und Gemeinden verwalteten Abgaben (Bundesabgabenordnung – BAO), BGBI. Nr. 194/1961, idF BGBI. I Nr. 14/2013, als verfassungswidrig aufheben.

Begründung

1. Sachverhalt und Rechtslage

1.1. Beim Bundesfinanzgericht ist zur Zahl RV/7101183/2017 eine Beschwerde anhängig, der folgender Sachverhalt zugrunde liegt:

Mit Bescheid vom 12. Jänner 2011 wurde die Einkommensteuer des Beschwerdeführers für das Jahr 2008 mit € 11.645,16 festgesetzt. Der Festsetzung war eine Außenprüfung im Zeitraum Jänner 2009 bis Oktober 2010 vorausgegangen, wobei der dazu ergangene Prüfungsbericht am 27. Dezember 2010 fertiggestellt wurde. Die am 14. Februar 2011 bei der Abgabenbehörde eingelangte Berufung gegen die Festsetzung der Einkommensteuer 2008 wurde vom Beschwerdeführer am 14. April 2011 zurückgenommen.

Am 20. Mai 2015 stellte der Beschwerdeführer gemäß § 303 Abs. 1 BAO einen Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Einkommensteuer 2008. Dieser Antrag wurde mit Bescheid vom 29. Mai 2015 zurückgewiesen, da der Antrag auf Grund der für das Jahr 2008 gemäß § 207 BAO bereits eingetretenen Verjährung nicht fristgerecht eingebracht worden sei.

Die Abgabenbehörde wies die gegen den Zurückweisungsbescheid eingebrachte Beschwerde mit Beschwerdevorentscheidung vom 4. Oktober 2016 als unbegründet ab und führte dazu wörtlich wie folgt aus:

"Ihr erster Antrag auf Wiederaufnahme vom 03.09.2011 wurde mit Berufungsvorentscheidung vom 14.03.2012 rechtskräftig erledigt. Ihr zweiter Antrag auf Wiederaufnahme vom 25.02.2013 wurde mit Zurücknahmebescheid vom 05.06.2013 (weil der Mängelbehebungsauftrag nicht erfüllt wurde) abschließend erledigt. Ihr zuletzt gestellter neuerlicher Antrag vom 20.05.2015 ist verspätet, da nunmehr Verjährung eingetreten ist.

Gemäß § 208 Abs 1 lit a BAO beginnt die Verjährung mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist. Sie verlängert sich gem. § 209 Abs 1 BAO um ein Jahr, wenn innerhalb der Verjährungsfrist (gem § 207 Abs 2 BAO beträgt die Verjährungsfrist 5 Jahre) nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches von der Abgabenbehörde unternommen wurden. Für 2008 ist daher mit 31.12.2014 Verjährung eingetreten und erfolgte die Zurückweisung Ihres gegenständlichen Wiederaufnahmeantrages vom 20.05.2015 daher zu Recht."

Am 4. November 2016 erhob der Beschwerdeführer "Beschwerde" gegen die Beschwerdevorentscheidung und stellte gleichzeitig einen Vorlageantrag an das Bundesfinanzgericht. Darin wiederholte er sein Vorbringen aus der Beschwerde und führte ergänzend aus, die "offenbar mehrfach überschrittene Frist seitens der Behörde - siehe z.B. Zeitraum von 02.07.2015 bis 04.10.2016 - sollte die Verjährungsfrist ab Ende Dezember 2010 (Prüfung seitens der Behörde) entsprechend verlängern."

1.2. Die hier maßgeblichen Bestimmungen des Bundesgesetzes über allgemeine Bestimmungen und das Verfahren für die von den Abgabenbehörden des Bundes, der Länder und Gemeinden verwalteten Abgaben (Bundesabgabenordnung – BAO), BGBI. 194/1961, idF BGBI. I 117/2016, lauten (die angefochtene Bestimmung des § 304, idF BGBI. I 14/2013, ist kursiv hervorgehoben):

"E. Verjährung.

§ 207. (1) Das Recht, eine Abgabe festzusetzen, unterliegt nach Maßgabe der nachstehenden Bestimmungen der Verjährung.

(2) Die Verjährungsfrist beträgt bei den Verbrauchsteuern, bei den festen Stempelgebühren nach dem II. Abschnitt des Gebührengesetzes 1957, weiters bei den Gebühren gemäß § 17a des Verfassungsgerichtshofgesetzes 1953 und § 24a des Verwaltungsgerichtshofgesetzes 1985 drei Jahre, bei allen übrigen Abgaben fünf Jahre. Soweit eine Abgabe hinterzogen ist, beträgt die Verjährungsfrist zehn Jahre. Das Recht, einen Verspätungszuschlag, Anspruchszinsen, Säumniszuschläge oder

Abgabenerhöhungen festzusetzen, verjährt gleichzeitig mit dem Recht auf Festsetzung der Abgabe.

(3) Das Recht zur Verhängung von Zwangs-, Ordnungs- und Mutwillensstrafen sowie zur Anforderung von Kostenersätzen im Abgabenverfahren verjährt in einem Jahr.

(4) Das Recht, den Ersatz zu Unrecht geleisteter oder die Rückzahlung zu Unrecht bezogener Beihilfen zu fordern, sowie das Recht auf Rückforderung zu Unrecht zuerkannter Erstattungen, Vergütungen oder Abgeltungen von Abgaben verjährt in fünf Jahren. Abs. 2 zweiter Satz gilt sinngemäß.

(5) Abs. 2 zweiter Satz gilt sinngemäß für Abgaben, deren vorsätzliche Verkürzung nicht in den Anwendungsbereich des Finanzstrafgesetzes fällt.

§ 208. (1) Die Verjährung beginnt

- a) in den Fällen des § 207 Abs. 2 mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist, soweit nicht im Abs. 2 ein anderer Zeitpunkt bestimmt wird;
- b) in den Fällen des § 207 Abs. 3 mit dem Ablauf des Jahres, in dem die Voraussetzung für die Verhängung der genannten Strafen oder für die Anforderung der Kostenersätze entstanden ist;
- c) in den Fällen des § 207 Abs. 4 mit dem Ablauf des Jahres, in dem die rückzufordernden Beihilfen, Erstattungen, Vergütungen oder Abgeltungen geleistet wurden;
- d) in den Fällen des § 200 mit dem Ablauf des Jahres, in dem die Ungewißheit beseitigt wurde;
- e) in den Fällen des Eintritts eines rückwirkenden Ereignisses im Sinn des § 295a mit Ablauf des Jahres, in dem das Ereignis eingetreten ist.

(Anm.: lit. f) aufgehoben durch BGBl. I Nr. 112/2012)

(2) Bei der Erbschafts- und Schenkungssteuer unterliegenden Erwerben von Todes wegen oder Zweckzuwendungen von Todes wegen beginnt die Verjährung frühestens mit Ablauf des Jahres, in dem die Abgabenbehörde vom Erwerb oder von der Zweckzuwendung Kenntnis erlangt.

§ 209. (1) Werden innerhalb der Verjährungsfrist (§ 207) nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (§ 77) von der Abgabenbehörde unternommen, so verlängert sich die Verjährungsfrist um ein Jahr. Die Verjährungsfrist verlängert sich jeweils um ein weiteres Jahr, wenn solche Amtshandlungen in einem Jahr unternommen werden, bis zu dessen Ablauf die Verjährungsfrist verlängert ist. Verfolgungshandlungen (§ 14 Abs. 3 FinStrG, § 32 Abs. 2 VStG) gelten als solche Amtshandlungen.

(2) Die Verjährung ist gehemmt, solange die Geltendmachung des Anspruches innerhalb der letzten sechs Monate der Verjährungsfrist wegen höherer Gewalt nicht möglich ist.

(3) Das Recht auf Festsetzung einer Abgabe verjährt spätestens zehn Jahre nach Entstehung des Abgabenanspruches (§ 4). In den Fällen eines Erwerbes von Todes wegen oder einer Zweckzuwendung von Todes wegen verjährt das Recht auf Festsetzung der Erbschafts- und Schenkungssteuer jedoch spätestens zehn Jahre nach dem Zeitpunkt der Anzeige.

(4) Abweichend von Abs. 3 verjährt das Recht, eine gemäß § 200 Abs. 1 vorläufige Abgabenfestsetzung wegen der Beseitigung einer Ungewissheit im Sinn des § 200 Abs. 1 durch eine endgültige Festsetzung zu ersetzen, spätestens fünfzehn Jahre nach Entstehung des Abgabenanspruches.

(5) In den Fällen, in denen aufgrund der Bestimmungen des Einkommensteuergesetzes 1988 oder des Umgründungssteuergesetzes über die entstandene Einkommen- oder Körperschaftsteuerschuld abgesprochen, aber die Steuer-schuld nicht festgesetzt worden ist, verjährt das Recht auf Festsetzung der genannten Abgaben insoweit jedoch spätestens zehn Jahre nach Ablauf des Jahres, in dem das rückwirkende Ereignis eingetreten ist.

§ 209a. (1) Einer Abgabenfestsetzung, die in einer Beschwerdevorentscheidung oder in einem Erkenntnis zu erfolgen hat, steht der Eintritt der Verjährung nicht entgegen.

(2) Hängt eine Abgabenfestsetzung unmittelbar oder mittelbar von der Erledigung einer Beschwerde oder eines in Abgabenvorschriften vorgesehenen Antrages (§ 85) ab, so steht der Abgabenfestsetzung der Eintritt der Verjährung nicht entgegen, wenn die Beschwerde 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.

(4) Abgabenerklärungen gelten als Anträge im Sinn des Abs. 2, wenn die nach Eintritt der Verjährung vorzunehmende Abgabenfestsetzung zu einer Gutschrift führen würde.

(5) Soweit die Verjährung der Festsetzung einer Abgabe in einem Erkenntnis (§ 279) nicht entgegenstehen würde, steht sie auch nicht der Abgabenfestsetzung in dem Bescheid der Abgabenbehörde entgegen, der den gemäß § 278 oder § 300 aufgehobenen Bescheid ersetzt, wenn dieser Bescheid binnen einem Jahr ab Bekanntgabe (§ 97) des aufhebenden Beschlusses bzw. innerhalb der Frist des § 300 Abs. 1 lit. b ergeht.

(6) Wird eine Bescheidbeschwerde oder ein Vorlageantrag nach Eintritt der Verjährung gemäß § 209 Abs. 3 erster Satz zurückgenommen, so steht der Eintritt der Verjährung

der Festsetzung einer Abgabe, soweit sie hinterzogen ist, nicht entgegen, wenn diese Festsetzung innerhalb eines Jahres ab Zurücknahme der Bescheidbeschwerde oder des Vorlageantrages erfolgt.

[...]

2. Wiederaufnahme des Verfahrens.

§ 303. (1) Ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren kann auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn

- a) der Bescheid durch eine gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonstwie erschlichen worden ist, oder
- b) Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind, oder
- c) der Bescheid von Vorfragen (§ 116) abhängig war und nachträglich über die Vorfrage von der Verwaltungsbehörde bzw. dem Gericht in wesentlichen Punkten anders entschieden worden ist,

und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

(2) Der Wiederaufnahmsantrag hat zu enthalten:

- a) die Bezeichnung des Verfahrens, dessen Wiederaufnahme beantragt wird;
- b) die Bezeichnung der Umstände (Abs. 1), auf die der Antrag gestützt wird.

(3) Der Bundesminister für Finanzen wird ermächtigt, durch Verordnung die für die Ermessensübung bedeutsamem Umstände zu bestimmen.

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

1.3. Im Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht ist somit zu klären, ob der Wiederaufnahmsantrag von der Abgabenbehörde zu Recht wegen Verspätung zurückgewiesen wurde. Um die Rechtzeitigkeit des Wiederaufnahmsantrages iSd § 304 BAO beurteilen zu können, hat das Bundesfinanzgericht anhand der §§ 207 bis 209a BAO zu prüfen, ob hinsichtlich der Einkommensteuer 2008 bereits Verjährung eingetreten ist oder nicht.

2. Bedenken des Bundesfinanzgerichtes

Vor dem Hintergrund des im Folgenden wörtlich zitierten Prüfungsbeschlusses des Verfassungsgerichtshofes vom 28. Juni 2017, E 250/2017, sind beim Bundesfinanzgericht anlässlich der Behandlung der Beschwerde Bedenken ob der Verfassungsmäßigkeit des § 304 BAO, idF BGBl. I 13/2014, entstanden. Das Bundesfinanzgericht sieht sich

daher veranlasst, einen Antrag auf Aufhebung des § 304 BAO, BGBI. 194/1961, idF BGBI. I 14/2013, zu stellen.

Der Verfassungsgerichtshof hat im genannten Prüfungsbeschluss nach Darstellung seiner zu den Vorgängerfassungen des § 304 BAO (BGBI. 194/1961 [Stammfassung] und BGBI. 194/1961 idF BGBI. 12/1993) ergangenen Rechtsprechung seine Bedenken wie folgt zum Ausdruck gebracht:

"3.4. Der Verfassungsgerichtshof geht vorläufig davon aus, dass die in Prüfung gezogene Bestimmung im Wesentlichen jenen Bestimmungen entspricht, welche der Verfassungsgerichtshof mit den Erkenntnissen VfSlg. 13.114/1992 und VfSlg. 13.778/1994 als verfassungswidrig aufhob, und damit die in diesen Erkenntnissen genannten – letztlich den Aufhebungen zugrunde gelegten – Bedenken in gleicher Weise auf die nun in Prüfung gezogene Bestimmung zutreffen.

4. Der Verfassungsgerichtshof geht – entgegen der Auffassung des Bundesministers für Finanzen – vorläufig davon aus, dass die Aufhebung der Vorgängerbestimmungen des § 304 BAO in den in Prüfung gezogenen Fassungen nicht (nur) deshalb erfolgte, weil damit eine Besserstellung der amtswegigen Wiederaufnahme gegenüber der Verfügung der Wiederaufnahme auf Antrag erfolgte, sondern (auch) weil diese Regelungen unsachlich waren. Insofern dürfte die bloße Harmonisierung der Beschränkungen der amtswegigen und der auf Antrag erfolgenden Wiederaufnahme – wie sie vom Gesetzgeber mit der Schaffung der geltenden Fassung des § 304 BAO angestrebt wurde (vgl. ErlRV 2007 BlgNR 24. GP, 22) – die mit den Erkenntnissen VfSlg. 13.114/1992 und VfSlg. 13.778/1994 festgestellte Verfassungswidrigkeit nicht beseitigen.

Nach Auffassung des Verfassungsgerichtshofes ist es zwar unbedenklich, wenn der Gesetzgeber die Möglichkeit, eine Wiederaufnahme zu beantragen, aus Gründen der Rechtssicherheit beschränkt. Der Gesetzgeber hat dabei allerdings – wie dies in den Erkenntnissen VfSlg. 13.114/1992 und VfSlg. 13.778/1994 zum Ausdruck kommt – eine dem Sachlichkeitsgebot entsprechende Regelung im Hinblick auf die Zulässigkeit eines Wiederaufnahmeantrages zu treffen. In diesem Zusammenhang dürfte sich das Anknüpfen an eine Verjährungsfrist von grundsätzlich drei bzw. fünf Jahren (§ 207 Abs. 2 BAO) als unsachlich erweisen, zumal die Möglichkeit einer Wiederaufnahme bei Ergreifung eines Rechtsmittels in vielen Fällen faktisch ausgeschlossen sein dürfte."

Das Bundesfinanzgericht geht davon aus, dass die im zitierten Prüfungsbeschluss des Verfassungsgerichtshofes geäußerten Bedenken auf den vorliegenden Beschwerdefall uneingeschränkt übertragbar sind.

Die bloße Verweisung auf den Beschluss des Verfassungsgerichtshofes vom 28. Juni 2017, E 250/2017, zur Darlegung der Bedenken des Bundesfinanzgerichtes erweist sich nach der einschlägigen Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes als zulässig, weil die anzuwendende Bestimmung und der Lebenssachverhalt offenkundig gleichzusetzen sind und die Bedenken zur Gänze übertragen werden können (vgl. VfSlg. 18.517/2008 mwN).

Wien, am 15. November 2017