

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Barbara Wisiak in der Beschwerdesache Beschwerdeführerin, vertreten durch Dr. Klaus Gaig WP und Stb-GmbH, Wagnastraße 1, 8430 Leibnitz, gegen den Bescheid des Finanzamt Deutschlandsberg Leibnitz Voitsberg vom 11.12.2014, betreffend Berichtigung des Einkommensteuerbescheides 2007 gem. § 293 BAO zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird abgewiesen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin ist bei A beschäftigt und wurde am 4.9.2008 zur Einkommensteuer 2007 veranlagt.

Am 6.2.2013 wurde elektronisch über Finanzonline ein Antrag auf Wiederaufnahme betreffend Einkommensteuerbescheid 2007 gestellt, weil u.a. das Pendlerpauschale in zu geringem Ausmaß berücksichtigt wurde. Mit in Papierform erfolgter 1. Ergänzung vom 24.6.2013 wurde ein zusätzliches Pendlerpauschale iHv. 625,50 Euro beantragt (am Lohnzettel 2007 wurde bereits ein Pendlerpauschale iHv. 695,25 Euro berücksichtigt). In einer 2. Ergänzung vom 25.6.2013 wurde ein zusätzliches Pendlerpauschale iHv 1.262,25 Euro beantragt.

Am 3.7.2013 erging der Wiederaufnahmebescheid 2007 gem. § 303 Abs 4 BAO betreffend Einkommensteuer 2007 mit der Berücksichtigung des beantragten zusätzlichen Pendlerpauschales iHv. 1.262,25 Euro (= 1.957,50 Euro abzüglich des bereits am Lohnzettel berücksichtigten Pendlerpauschales iHv. 695,25 Euro).

Aus einem Email des Arbeitgebers ging in weiterer Folge hervor, dass die Bf. ab 1.8.2007 teilzeitbeschäftigt war und dass das Pendlerpauschale daher iHv. 1.102,50 Euro (Zeitraum 1.1.2007 bis 30.6.2007: 6 mal 155,25 Euro = 931,50 Euro und Zeitraum 1.7.2007 bis 31.7.2007: 171 Euro) zu berücksichtigen ist. Daraufhin wurde am 27.3.2014 ein Bescheid gem. § 299 BAO über die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides

2007 vom 3.7.2013 samt damit verbundenem Einkommensteuerbescheid 2007 mit der Berücksichtigung eines verminderten Pendlerpauschales erlassen.

Am 11.12.2014 erfolgte gem. § 293 BAO eine Berichtigung des Bescheides vom 27.3.2014 weil in diesem nicht berücksichtigt wurde, dass bereits ein anteiliges Pendlerpauschale iHv 695,25 Euro im Lohnzettel gewährt worden war. Das Pendlerpauschale wurde in diesem Berichtigungsbescheid mit 407,25 Euro (1.102,50 Euro für das ganze Jahr 2007 abzüglich der bereits am Lohnzettel berücksichtigten 695,25 Euro) angesetzt.

Am 4. 1.2015 wurde gegen diesen Berichtigungsbescheid vom 11.12.2014 Beschwerde eingebracht mit der Begründung, dass einerseits Bemessungsverjährung gem. § 207 (2) BAO eingetreten sei sowie dass der bekämpfte Bescheid nicht ausreichend begründet sei.

Die Beschwerde wurde mit Beschwerdevorentscheidung vom 7.4.2015 abgewiesen. In der Beschwerdevorentscheidung holte das Finanzamt die Begründung des Berichtigungsbescheides nach, indem sie die o.a. Berechnung darlegte und abermals darauf verwies, dass die Fahrten ab 1.8.2007 nicht an der überwiegenden Anzahl der Arbeitstage durchgeführt wurden.

Den Vorlageantrag vom 6.5.2015 begründete die Bf. (ausführlich) damit, dass Verjährung eingetreten sei.

Rechtslage

§ 207 Bundesabgabenordnung BGBI. Nr. 194/1961 idF BGBI. I Nr. 57/2004 (gültig von 1.1.2005 bis 25.03.2009)

(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 § 24 des Verwaltungsgerichtshofgesetzes 1985 drei Jahre, bei allen übrigen Abgaben fünf Jahre. Soweit eine Abgabe hinterzogen ist, beträgt die Verjährungsfrist sieben Jahre. Das Recht, einen Verspätungszuschlag, Anspruchszinsen oder Abgabenerhöhungen festzusetzen, verjährt gleichzeitig mit dem Recht auf Festsetzung der Abgabe. (...)

§ 208 BAO, BGBI. Nr. 194/1961 idF BGBI. I Nr. 161/2005 (gültig bis 31.08.2011)

(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; (...)

§ 209 BAO BGBI. Nr. 194/1961 idF BGBI. I Nr. 180/2004 (gültig bis 25.3.2009)

- (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.
- (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.

§ 209 BAO, BGBI. Nr. 194/1961 idF BGBI. I Nr. 105/2010 (gültig bis 13.1.2010)

- (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.

§ 209 BAO BGBI. Nr. 194/1961 idF BGBI. I Nr. 105/2010 (gültig bis 31.12.2015)

- (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.

§ 293 BAO, BGBI. Nr. 194/1961 idF BGBI. I Nr. 97/2002 (gültig ab 1.1.2003 bis laufend)

Die Abgabenbehörde kann auf Antrag einer Partei (§ 78) oder von Amts wegen in einem Bescheid unterlaufene Schreib- und Rechenfehler oder andere offenbar auf einem ähnlichen Versehen beruhende tatsächliche oder ausschließlich auf dem Einsatz einer automationsunterstützten Datenverarbeitungsanlage beruhende Unrichtigkeiten berichtigen.

§ 299 BAO, BGBI. Nr. 194/1961 idF BGBI. I Nr. 14/2013 (gültig ab 1.1.2014)

- (1) Die Abgabenbehörde kann auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist. Der Antrag hat zu enthalten:
 - a) die Bezeichnung des aufzuhebenden Bescheides;
 - b) die Gründe, auf die sich die behauptete Unrichtigkeit stützt.
- (2) Mit dem aufhebenden Bescheid ist der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden. Dies gilt nur, wenn dieselbe Abgabenbehörde zur Erlassung beider Bescheide zuständig ist.

(3) Durch die Aufhebung des aufhebenden Bescheides (Abs. 1) tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor der Aufhebung (Abs. 1) befunden hat.

§ 302 BAO, BGBI BGBI. Nr. 194/1961 idF BGBI. I Nr. 14/2013 (gültig ab 1.1.2014 bis laufend)

(1) Abänderungen, Zurücknahmen und Aufhebungen von Bescheiden sind, soweit nicht anderes bestimmt ist, bis zum Ablauf der Verjährungsfrist, Aufhebungen gemäß § 299 jedoch bis zum Ablauf eines Jahres nach Bekanntgabe (§ 97) des Bescheides zulässig.

(2) Darüber hinaus sind zulässig:

- a) Berichtigungen nach § 293 innerhalb eines Jahres ab Rechtskraft des zu berichtigenden Bescheides oder wenn der Antrag auf Berichtigung innerhalb dieses Jahres eingebracht ist, auch nach Ablauf dieses Jahres;
- b) Aufhebungen nach § 299 auch dann, wenn der Antrag auf Aufhebung vor Ablauf der sich aus Abs. 1 ergebenden Jahresfrist eingebracht ist.

§ 303 BAO BGBI Nr. 194/1961 idF BGBI. I Nr. 97/2002 (gültig bis 31.12.2013)

(1) Dem Antrag einer Partei auf Wiederaufnahme eines durch Bescheid abgeschlossenen Verfahrens ist statzugeben, 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 hiefür zuständigen Behörde (Gericht) in wesentlichen Punkten anders entschieden wurde

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

(2) Der Antrag auf Wiederaufnahme gemäß Abs. 1 ist 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.

(3) Wenn die Zuständigkeit zur Abgabenerhebung auf eine andere Abgabenbehörde übergegangen ist, kann der Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens auch bei der Abgabenbehörde erster Instanz eingebracht werden, die im Zeitpunkt der Antragstellung zur Abgabenerhebung zuständig ist.

(4) Eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen ist 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.

§ 304 BAO BGBI. Nr. 194/1961 idF BGBI. I Nr. 57/2004 (gültig bis 31.12.2013)

(1) Nach Eintritt der Verjährung ist 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.

Das BFG hat erwogen

Im Beschwerdefall ist strittig, ob die Abgabenbehörde aufgrund der Bestimmungen über die Verjährung das Recht hatte, die Abgabe mit dem angefochtenen Bescheid festzusetzen.

Dabei ist zunächst zu beachten, dass sich die Beurteilung der Verjährung nach der Gesetzeslage richtet, die im Zeitpunkt der Vornahme der Verfahrenshandlung gültig war (vgl zB Ritz, BAO⁴ § 303 Tz 13 zur Wiederaufnahme). Bei Änderungen verfahrensrechtlicher Rechtsvorschriften ist nämlich im Allgemeinen das neue Recht ab dem Zeitpunkt seines Inkrafttretens anzuwenden, und zwar auch auf solche Rechtsvorgänge, die sich vor Inkrafttreten des neuen Verfahrensrechtes ereignet haben (VwGH 30.9.2015, 2012/15/0111). Die Gesetzmäßigkeit eines Bescheides ist grundsätzlich nach der im Zeitpunkt der Erlassung des Bescheides geltenden Rechtslage zu beurteilen (VwGH 30.4.2003, 2002/16/0076). Daher sind auch die Bestimmungen der Bundesabgabenordnung in verschiedenen Fassungen zu beachten.

Vor diesem Hintergrund stellt sich die Verjährungsproblematik im Beschwerdefall folgendermaßen dar:

Der **Erstbescheid** (Einkommensteuer 2007) vom 4. 9. 2008 erfolgte unstrittig rechtzeitig: Der Abgabenanspruch ist am 31.12.2007 entstanden womit die Abgabenfestsetzung innerhalb der in § 207 Abs 2 BAO idF BGBI. I Nr. 57/2004 iVm § 208 BAO idF BGBI. I Nr. 161/2005 vorgesehenen 5 Jahre erfolgte.

Auf Antrag der Bf. vom 6.2.2013 (und Ergänzungen vom 24.6.2013 sowie vom 25.6.2013) verfügte das Finanzamt am 3.7.2013 die **Wiederaufnahme des Verfahrens**. Diese Wiederaufnahme erfolgte dem Spruch entsprechend von Amts wegen, wobei der Begründung zu entnehmen ist, dass die Wiederaufnahme aufgrund einer „Anregung“ der Bf. erfolgte.

Die Wiederaufnahme von Amts wegen ist gem. § 304 BAO idF BGBI. I Nr. 57/2004 nach Eintritt der Verjährung ausgeschlossen.

Für den Eintritt der Verjährung gilt gem. § 207 BAO idF BGBI. I Nr. 57/2004 grundsätzlich, dass diese für die Einkommensteuer fünf Jahre nach Entstehen des Abgabeanspruches (§ 208 BAO) eintritt. Im Beschwerdefall ist dies – wie in der Beschwerde dargelegt – der 31.12.2012. Werden innerhalb der Verjährungsfrist des § 207 BAO jedoch nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabeanspruches von der Abgabenbehörde unternommen, so verlängert sich die Verjährungsfrist gem. § 209 Abs 1 BAO in allen hier dargestellten Fassungen um ein Jahr. Da die Erlassung eines Abgabenbescheides eine solche Amtshandlung darstellt (zB VwGH 29.3.2007, 2005/16/0108; VwGH 15.12.2010, 2007/13/0157; siehe auch Ritz, BAO⁴, § 209 Tz 10 mwN), tritt die Verjährung für die Einkommensteuer 2007 im Beschwerdefall zunächst am 31.12.2013 ein.

Die Wiederaufnahme des Verfahrens am 3.7.2013 erfolgte damit aufgrund der gesetzlichen Bestimmungen jedenfalls innerhalb der Verjährung. Dies wird auch von der Bf. – wenngleich mit anderer Begründung – nicht angezweifelt.

Durch diese Wiederaufnahme verlängert sich die Verjährungsfrist gem. § 209 Abs 1 BAO BGBI. Nr. 194/1961 idF BGBI. I Nr. 105/2010 auf den 31.12.2014, weil sich die Verjährungsfrist um ein weiteres Jahr verlängert, wenn Amtshandlungen in einem Jahr unternommen werden, bis zu dessen Ablauf die Verjährungsfrist verlängert ist.

Am 27.3.2014 erließ das Finanzamt einen Bescheid gem. § 299 BAO idF BGBI. I Nr. 14/2013 (**Aufhebung des wieder aufgenommenen Einkommensteuerbescheides 2007** vom 3.7.2013) samt damit gem. § 299 Abs 2 BAO verbundenem Einkommensteuerbescheid 2007. Diese Aufhebung und Neufestsetzung erfolgte damit grundsätzlich innerhalb der Verjährung.

Für Bescheidaufhebungen gem. § 299 BAO sieht das Gesetz überdies in § 302 Abs 1 BAO idF BGBI. I Nr. 14/2013 vor, dass solche Aufhebungen (anders als Abänderungen, Zurücknahmen und Aufhebungen von Bescheiden, die bis zum Ablauf der Verjährungsfrist zulässig sind) bis zum Ablauf eines Jahres nach Bekanntgabe (das ist im Beschwerdefall gem. § 97 BAO die Zustellung) des Bescheides zulässig sind. Somit sind

Bescheidaufhebungen auch nach Ablauf der (allgemeinen) Verjährungsfrist zulässig (vgl. Ritz, BAO⁴, § 302 Tz 8).

Der Aufhebungsbescheid samt damit verbundenem Einkommensteuerbescheid 2007 wurde am 3.7.2013 erlassen und zugestellt. Damit erfolgte die Aufhebung sowohl innerhalb der allgemeinen Verjährung als auch innerhalb der gesetzlich vorgesehenen Jahresfrist.

Zuletzt erfolgte am 11.12.2014 eine **Berichtigung des Einkommensteuerbescheides** 2007 vom 27.3.2014 gem. § 293 BAO idF BGBI. I Nr. 97/2002, die (erst) im Rahmen der Beschwerdevorentscheidung vom 7.4.2015 ausführlich begründet wurde. Für die Berichtigung von Rechenfehlern gilt gem. § 302 Abs 2 BAO idF BGBI. I Nr. 14/2013, dass Berichtigungen nach § 293 innerhalb eines Jahres ab Rechtskraft des zu berichtigenden Bescheides zulässig sind. § 302 Abs 2 lit a BAO idF BGBI. I Nr. 14/2013 enthält ergänzende Sonderregeln für Bescheidberichtigungen gem. § 293 BAO. Danach sind auch in diesem Fall über die Grundregel des § 302 Abs 1 BAO (Abänderungen von Bescheiden sind nur bis zum Eintritt der Verjährung zulässig) hinaus Berichtigungen innerhalb eines Jahres zulässig (vgl. abermals Ritz, BAO⁴, § 302 Tz 6).

Der mit dem Aufhebungsbescheid verbundene Einkommensteuerbescheid 2007 vom 27.3.2014 wurde innerhalb der Frist von 1 Jahr berichtigt weshalb auch diese Berichtigung sowohl innerhalb der allgemeinen Verjährung als auch innerhalb der gesetzlich vorgesehenen Frist erfolgte.

Die Beschwerde war daher wie im Spruch ersichtlich abzuweisen.

Zulässigkeit einer 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.

Graz, am 27. April 2016

