

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache Bf., AdresseBf, über die Beschwerde vom 29.5.2013 gegen den Bescheid der belangten Behörde (FA) vom 16.4.2013, betreffend Zurückweisung des Antrages vom 21.2.2013 auf Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO hinsichtlich Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 2003 und 2005 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

1. Außenprüfung betreffend die Jahre 2003 bis 2005 - Rechtsmittelverfahren zur GZ des UFS RV/0920-W/08

Der Beschwerdeführer (Bf.) erzielt Einkünfte aus Gewerbebetrieb als Einzelunternehmer.

Im Zuge einer für die Zeiträume 2003 bis 2005 durchgeführten Außenprüfung kam es aufgrund der festgestellten Aufzeichnungsmängel u.a. zur Verhängung von Sicherheitszuschlägen und zu Kürzungen des Wareneinsatzes. Im von Amts wegen wiederaufgenommenen Verfahren wurden am 2.6.2006 neue Sachbescheide betreffend Umsatz- und Einkommensteuer erlassen, welche zu Abgabennachforderungen führten.

Mit Berufungsentscheidung des UFS vom 4.1.2011, RV/0920-W/08, wurde die gegen die vorangeführten Sachbescheide eingebrachte Berufung, soweit sich diese gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer 2003 bis 2005 und Einkommensteuer 2003 gerichtet hat, als unbegründet abgewiesen. Soweit die Einkommensteuerbescheide 2004 und 2005 angefochten waren, wurde der Berufung teilweise stattgegeben.

2. Wiederaufnahmsantrag vom 11.6.2012 - Rechtsmittelverfahren zur GZ des UFS RV/3147-W/12

Am 12.6.2012 langte beim Finanzamt ein mit 11.6.2012 datierter Wiederaufnahmsantrag ein. Unter Hinweis auf die Beilagen (berichtigte Überschussrechnungen, Saldenlisten und USt-Ausdrucke betreffend die Jahre 2003 und 2005) wurde die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO hinsichtlich Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 2003 und 2005 beantragt. Das Finanzamt wies diesen Wiederaufnahmsantrag mit Bescheid vom 21.6.2012 ab und begründete dies im Wesentlichen damit, dass grobes Verschulden der Partei vorgelegen sei.

Die dagegen eingebrachte Berufung wies der UFS mit Bescheid vom 9.1.2013, RV/3147-W/12, wegen mangelnder Aktivlegitimation des Einschreiters (die Berufung wurde vom Vertreter im eigenen Namen erhoben) gemäß § 273 Abs. 1 lit. a BAO als unzulässig zurück.

3. Wiederaufnahmeantrag vom 21.2.2013 - Zurückweisungsbescheid vom 16.4.2013

Mit Schriftsatz vom 21.2.2013 (eingegangen beim Finanzamt am 22.2.2013) stellte der Bf. gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO den Antrag auf Wiederaufnahme der Verfahrens hinsichtlich Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 2003 und 2005. Folgende Beilagen waren dem Antrag angeschlossen:

- Berichtigte Überschussrechnungen 2003 und 2005
- Saldenlisten 2003 und 2005
- USt-Ausdrucke 2003 und 2005

Mit Mängelbehebungsauftrag vom 28.2.2013 teilte das Finanzamt dem Bf. mit, dass seiner Eingabe Angaben fehlten, die zur Beurteilung der Rechtzeitigkeit des Antrages notwendig seien und forderte ihn auf, den angeführten Mangel bis 3.4.2013 zu beheben.

Nach (mit Schriftsatz vom 3.4.2013) erfolgter Mängelbehebung wies das Finanzamt den Wiederaufnahmsantrag mit Bescheid vom 16.4.2013 mit der Begründung zurück, der Bf. habe im Zuge der Mängelbehebung angegeben, dass sich sein Antrag auf neu erstellte Buchhaltungen stütze, welche am 14.3.2012 fertiggestellt waren.

Gemäß § 303 Abs. 2 BAO sei ein Antrag auf Wiederaufnahme binnen einer Frist von drei Monaten von dem Zeitpunkt an, in dem der Antragsteller nachweislich von dem Wiederaufnahmsgrund Kenntnis erlangt habe, einzubringen.

Diese Frist sei mit dem Antrag vom 21.3.2013 (richtig: 21.2.2013) nicht gewahrt worden; daran ändere auch der Umstand nichts, dass am 11.6.2012 (also innerhalb der Frist gemäß § 303 Abs. 2 BAO) ein Wiederaufnahmeantrag gestellt wurde, da dieser lt. Bescheid des UFS vom 9.1.2013, GZ RV/3147-W/12, von einer nicht aktiv legitimierten Person eingebracht worden sei.

4. Berufung vom 29.5.2013 - Vorlagebericht vom 20.6.2013

Die gegen den Zurückweisungsbescheid vom 16.4.2013 erhobene Berufung legte das Finanzamt mit Vorlagebericht vom 20.6.2013 dem UFS vor und beantragte deren Abweisung im Sinne der Begründung des angefochtenen Bescheides.

5. Verfahrensrechtliches:

Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31.12.2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen und Devolutionsanträge vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1.1.2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Rechtsgrundlagen

Die §§ 303 bis 307 BAO regeln die Wiederaufnahme des Verfahrens.

Durch das FVwGG (Finanzverwaltungsgerichtsbarkeitsgesetz) 2012 (BGBl I 2013/14) kam es zu grundlegenden Änderungen des Wiederaufnahmsrechts.

§§ 303 bis 307 BAO in der (alten) Fassung **vor dem FVwGG 2012** lauteten:

§ 303. (1) Dem Antrag einer Partei auf Wiederaufnahme eines durch Bescheid abgeschlossenen Verfahrens ist stattzugeben, wenn ein Rechtsmittel gegen den Bescheid nicht oder nicht mehr zulässig ist und

a) der Bescheid durch Fälschung einer Urkunde, falsches Zeugnis oder eine andere gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonstwie erschlichen worden ist, oder

b) Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im abgeschlossenen Verfahren ohne grobes Verschulden der Partei nicht geltend gemacht werden konnten, oder

c) der Bescheid von Vorfragen abhängig war und nachträglich über eine solche Vorfrage von der 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.

§ 303a. Der Wiederaufnahmsantrag hat zu enthalten:

- a) die Bezeichnung des Verfahrens, dessen Wiederaufnahme beantragt wird;*
- b) die Bezeichnung der Umstände (§ 303 Abs. 1), auf die der Antrag gestützt wird;*
- c) die Angaben, die zur Beurteilung der Rechtzeitigkeit des Antrags notwendig sind;*
- d) bei einem auf § 303 Abs. 1 lit. b gestützten Antrag weiters Angaben, die zur Beurteilung des fehlenden groben Verschuldens an der Nichtgeltendmachung im abgeschlossenen Verfahren notwendig sind.*

§ 304. 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.

§ 305. (1) Die Entscheidung über die Wiederaufnahme des Verfahrens steht der Abgabenbehörde zu, die den Bescheid in erster Instanz erlassen hat. Ist im abgeschlossenen Verfahren die Zuständigkeit gemäß § 311 Abs. 4 auf die Abgabenbehörde zweiter Instanz übergegangen, so steht die Entscheidung über die Wiederaufnahme des Verfahrens der Abgabenbehörde erster Instanz zu.

(2) Wenn die Zuständigkeit zur Abgabenerhebung auf eine andere Abgabenbehörde übergegangen ist, steht die Entscheidung über die Wiederaufnahme der zuletzt zuständig gewordenen Abgabenbehörde zu.

§ 306. Zwecks Beurteilung der Frage, ob das Verfahren wiederaufzunehmen ist, sind frühere Ermittlungen und Beweisaufnahmen, die durch die Wiederaufnahmsgründe nicht betroffen werden, keinesfalls zu wiederholen.

§ 307. (1) Mit dem die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheid ist unter gleichzeitiger Aufhebung des früheren Bescheides die das

wiederaufgenommene Verfahren abschließende Sachentscheidung zu verbinden. Dies gilt nur, wenn dieselbe Abgabenbehörde zur Erlassung beider Bescheide zuständig ist.

(3) Durch die Aufhebung des die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheides tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat.

§§ 303 bis 307 BAO in der Fassung **durch das FVwGG 2012** lauten:

§ 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 bedeutsamen Umstände zu bestimmen.

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

§ 305. Die Entscheidung über die Wiederaufnahme steht der Abgabenbehörde zu, die für die Erlassung des nach § 307 Abs. 1 aufzuhebenden Bescheides zuständig war oder vor Übergang der Zuständigkeit als Folge einer Bescheidbeschwerde oder einer Säumnisbeschwerde (§ 284 Abs. 3) zuständig gewesen wäre. Ist die diesbezügliche Zuständigkeit auf eine andere Abgabenbehörde übergegangen, so steht die Entscheidung der zuletzt zuständig gewordenen Abgabenbehörde zu.

§ 306. (aufgehoben durch BGBl I 2013/14)

§ 307. (1) Mit dem die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheid ist unter gleichzeitiger Aufhebung des früheren Bescheides die das wiederaufgenommene Verfahren abschließende Sachentscheidung zu verbinden. Dies gilt nur, wenn dieselbe Abgabenbehörde zur Erlassung beider Bescheide zuständig ist.

(2) (Anm.: aufgehoben durch BGBl. I Nr. 97/2002)

(3) Durch die Aufhebung des die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheides tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat.

Maßgebende Rechtslage

Prüfungsmaßstab ist im beschwerdegegenständlichen Verfahren § 303 BAO i. d. F. FVwGG 2012.

Dieser gilt, da es sich um eine Verfahrensbestimmung handelt, ab seinem Inkrafttreten mit 1.1.2014 auch für die Wiederaufnahme vor ihrem Inkrafttreten mit Bescheid abgeschlossener Verfahren und ist daher der gegenständlichen Entscheidung zugrunde zu legen (vgl. etwa BFG 10.7.2014, RV/5101246/2011).

Das Finanzamt stützte den beschwerdegegenständlichen Zurückweisungsbescheid darauf, dass die im § 303 Abs. 2 BAO i.d.F. vor dem FVwGG 2012 vorgesehene Dreimonatsfrist vom Bf. nicht gewahrt wurde.

Nach der nunmehrigen Rechtslage stellt sich jedoch die Frage, ob der Antrag rechtzeitig im Sinne des § 303 Abs. 2 BAO i.d.F. vor dem FVwGG 2012 gestellt wurde, ebensowenig wie die Frage, ob den Bf. ein grobes Verschulden an der Nichtgeltendmachung im abgeschlossenen Verfahren i.S.d. § 303 Abs. 1 lit. b BAO idF vor dem FVwGG 2012 trifft (vgl. BFG 12.3.2015, RV/7100341/2011). Dessen ungeachtet war aber der Wiederaufnahmsantrag - wenn auch aus anderen Erwägungen - zurückzuweisen und erweist sich die gegen den Zurückweisungsbescheid erhobene, nunmehr als Beschwerde weitergeltende Berufung vom 29.5.2013 als unberechtigt:

Der beschwerdegegenständliche Antrag datiert vom 21.2.2013 (eingelangt beim Finanzamt am 22.2.2013) und ist auf die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 2003 und 2005 gerichtet.

Für beide Jahre - 2003 und 2005 - sind allerdings die Voraussetzungen des § 304 BAO nicht erfüllt, zumal der Antrag **nicht** vor Eintritt der Verjährung eingebracht worden ist.

Zur Verjährung

Nach § 207 Abs. 1 BAO unterliegt das Recht, eine Abgabe festzusetzen, nach Maßgabe der nachstehenden Bestimmungen der Verjährung.

Die Verjährungsfrist beträgt nach § 207 Abs. 2 BAO 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.

Werden nach § 209 Abs. 1 BAO 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.

Die §§ 207 Abs. 2 und 209 Abs. 4 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 105/2010 sind nach § 323 Abs. 27 BAO erstmals auf Abgaben anzuwenden, für die der Abgabenanspruch nach dem 31. Dezember 2002 entstanden ist.

Gemäß § 304 BAO idF FVwGG 2012, BGBl 2013/14, ist nach Eintritt der Verjährung eine Wiederaufnahme nur zulässig, wenn der Wiederaufnahmsantrag vor Eintritt der Verjährung eingebracht ist.

Nach § 323 Abs. 37 BAO tritt § 304 in der Fassung des Bundesgesetzes, BGBl I Nr. 14/2013, mit 1. Jänner 2014 in Kraft und ist, soweit er Beschwerden betrifft, auch auf alle an diesem Tag unerledigten Berufungen und Devolutionsanträge anzuwenden.

Eine Verlängerung der Verjährungsfrist des § 209 BAO wird durch eine nach außen wirksam und einwandfrei nach außen erkennbare Amtshandlung bewirkt (vgl. VwGH 10.6.1991, Zl. 90/15/0115; 14.11.1996, Zl. 96/16/0217; 30.10.2003, Zl. 99/15/0098).

- zur Umsatz- und Einkommensteuer 2003:

Gemäß § 207 Abs. 2 BAO verjähren Umsatz- und Einkommensteuer für das Jahr 2003 mit Ablauf des 31.12.2008.

Die im Zuge der Aussenprüfung erfolgte Erlassung des Umsatz- und Einkommensteuerbescheides 2003 mit 2. Juni 2006 hatte im vorliegenden Fall eine Verlängerung der Verjährungsfrist um ein Jahr, sohin bis Ende 2009 zur Folge. Weitere nach außen erkennbare Amtshandlungen im Sinne des § 209 Abs. 1 BAO, welche im Verlängerungsjahr 2009 stattgefunden haben und eine Verlängerung der Verjährungsfrist um ein weiteres Jahr bewirkt hätten, sind nicht aktenkundig.

Wenn im vorliegenden Fall der Bf. mit Eingabe vom 21.2.2013 hinsichtlich der Bescheide betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 2003 die Wiederaufnahme des Verfahrens beantragt, ist darauf zu verweisen, dass im Zeitpunkt der Einbringung des Antrages hinsichtlich des Jahres 2003 bereits Verjährung eingetreten war.

- zur Umsatz- und Einkommensteuer 2005:

Gemäß § 207 Abs. 2 BAO verjähren Umsatz- und Einkommensteuer für das Jahr 2005 mit Ablauf des 31.12.2010.

Die im Zuge der Aussenprüfung erfolgte Erlassung des Umsatz- und Einkommensteuerbescheides 2005 mit 2. Juni 2006 hatte im vorliegenden Fall eine Verlängerung der Verjährungsfrist um ein Jahr, sohin bis Ende 2011

zur Folge. Berufungsentscheidungen der Abgabenbehörde zweiter Instanz verlängern die Verjährungsfrist (Ritz, BAO⁵, § 209 Rz 10). In diesem Sinne hat die Berufungsentscheidung des UFS vom 4.1.2011, RV/0920-W/08, die Verlängerung der Verjährungsfrist um ein weiteres Jahr, sohin bis 31.12.2012, bewirkt. Weitere nach außen erkennbare Amtshandlungen, welche im Verlängerungsjahr 2012 stattgefunden haben, sind nicht aktenkundig.

Wenn im vorliegenden Fall der Bf. mit Eingabe vom 21. Februar 2013 hinsichtlich der Bescheide betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 2005 die Wiederaufnahme des Verfahrens beantragt, ist darauf zu verweisen, dass im Zeitpunkt der Einbringung des Antrages auch hinsichtlich des Jahres 2005 bereits Verjährung eingetreten war.

Die vom Finanzamt verfügte Zurückweisung des Wiederaufnahmeantrages erfolgte im Ergebnis damit zu Recht. Die gegen den Zurückweisungsbescheid gerichtete Beschwerde war daher als unbegründet 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.

Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung liegt im gegenständlichen Beschwerdefall nicht vor, zumal sich der Eintritt der Verjährung eindeutig aus dem Gesetz ergibt.

Wien, am 20. März 2017