

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Doris Schitter in der Beschwerdesache I. GmbH, Adr., vertreten durch Niederhuber & Partner Rechtsanwälte GmbH, Wollzeile 24, 1010 Wien, über die Beschwerde vom 1.10.2014 gegen den Bescheid des Zollamtes Innsbruck vom 29.08.2014, Zl. Zahl betreffend Zurückweisung des Antrags auf Wiederaufnahme des Verfahrens (Vorschreibung Altlastenbeitrag für das Kalenderjahr 2007) gem. § 303 BAO, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

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

## **Entscheidungsgründe**

Sachverhalt:

Mit Notifizierungsbescheid vom 31. Mai 2006 erteilte der Bundesminister für Land- und Forstwirtschaft, Umwelt und Wasserwirtschaft, der Rechtsvorgängerin der Beschwerdeführerin (im Folgenden Bf.) die Zustimmung zur Verbringung von 2.500 Tonnen Shredderrückstände (Leichtfraktion) nach Deutschland.

Im Kalenderjahr 2007 sind dazu von der Bf. nachweislich 626 Tonnen aus dem Bundesgebiet zum Zwecke des Bergversatzes ausgeführt worden.

Da die selbst zu berechnende Beitragsschuld nach dem Altlastensanierungsgesetz (AISAG) beim zuständigen Zollamt weder angemeldet noch abgeführt worden war, setzte die Behörde die Beitragsschuld gemäß § 201 BAO mit Bescheid vom 2. Februar 2009, Zl. Zahl, von Amts wegen fest und schrieb sie zur Entrichtung vor.

Nach Darlegung des Sachverhalts und der anzuwendenden gesetzlichen Bestimmungen führte die Behörde begründend aus, durch ein von der Bf. am 24. April 2006 beantragtes Feststellungsverfahren der BH Innsbruck und ein darauf folgendes Berufungsverfahren beim Amt der Tiroler Landesregierung stehe (rechtskräftig) die Beitragspflicht nach den Bestimmungen des AISAG fest.

Die gegen diesen Bescheid erhobene Berufung wurde mit Berufungsvorentscheidung vom 10.4.2009 als unbegründet abgewiesen. Gegen diese Entscheidung wurde Beschwerde an den Unabhängigen Finanzsenat erhoben.

Der Unabhängige Finanzsenat hat mit Erkenntnis vom 8.7.2010, ZRV/0088-Z3K/09, zusammenfassend festgestellt, dass *das Zollamt Innsbruck sowohl im Abgaben- als auch im Rechtsmittelverfahren an den Feststellungsbescheid der BH Innsbruck gebunden war. Da im Sinne dieser Entscheidung der Abgabenbescheid vom 2. Februar 2009 zu Recht erging, war die Berufung als unbegründet abzuweisen. Im Übrigen wurden dabei weder Verfahrensvorschriften verletzt noch ist die Berufungsvorentscheidung vom 10. April 2009 mangelhaft begründet. Die Behörde hat den Sachverhalt hinreichend dargelegt und unter Bezugnahme auf das von der Bf offenbar negierte Feststellungsverfahren ihre Entscheidungsfindung schlüssig begründet.*

*Abgesehen davon können nach stRsp des VwGH Begründungsmängel im erstinstanzlichen Verfahren im Rechtsmittelverfahren saniert werden (zB VwGH 17.02.1994, 93/16/0117).*

Das Erkenntnis des Unabhängigen Finanzsenates ist ebenfalls in Rechtskraft erwachsen.

In einem vergleichbaren, von einem Mitbewerber (H.) geführten Verfahren wurde ein Antragsverfahren gemäß § 10 ALSAG eingeleitet. Der in diesem Zusammenhang ergangene negative Feststellungsbescheid der BH Feldkirch vom 16.06.2009, GZ: Zahl wurden bekämpft. Die dagegen erhobene Berufung wurde mit Bescheid vom 21.09.2010, GZ: Zahl, abgewiesen. Dagegen wurde Beschwerde erhoben.

Mit Erkenntnis des VwGH vom 26.07.2012, 2010/07/0215, wurde der von der Fa. A. GmbH angefochtene Bescheid wegen Rechtswidrigkeit aufgehoben und klargestellt, dass „die Beförderung von Abfällen zur Herstellung eines Versetzmaterials außerhalb des Bundesgebietes nicht § 3 Abs 1 Z 4 (iVm § 3 Abs 1 Z 1 lit c) ALSAG 1989 unterliegt.“ Gestützt auf dieses VwGH Erkenntnis wurden von der B. GmbH am 09.10.2012 Anträge auf Wiederaufnahme der Abgabenverfahren für die Kalenderjahre 2006 und 2007 gestellt. Das Zollamt Innsbruck hat am 22.10.2012 diese Anträge mittels Bescheid jeweils als unzulässig zurückgewiesen.

Mit Generalversammlungsbeschluss vom 17.12.2012 wurde die I. GmbH (übernehmende Gesellschaft) mit der B. GmbH (übertragende Gesellschaft) verschmolzen.

Gem. § 96 Abs 1 Z 1 GmbHG tritt die Bf. als Gesamtrechtsnachfolgerin in sämtliche Rechte und Pflichten der B. GmbH ein (auch bezüglich der C.).

Am 25.01.2013 brachte die Bf. erneut Anträge auf Wiederaufnahme der Verfahren nach § 303 BAO für die Kalenderjahre 2006 und 2007 ein, welche ebenfalls als unzulässig zurückgewiesen wurden.

Mit Eingabe vom 10.06.2013 stellte die Bf. bei der BH Innsbruck gemäß § 10 ALSAG neuerlich einen Antrag auf Feststellung, dass die Verbringung von Schredderleichtfraktion zur Herstellung eines Bergversatzmaterials nach Deutschland nicht der Beitragspflicht nach § 3 Abs 1 Z 5 ALSAG unterliegt.

Die Abfallbehörde hat daraufhin mit Bescheid vom 28.02.2014, GZ: 2-742273-2013-A, dem Ansuchen stattgegeben. Begründet wurde die neuerliche Erlassung eines Feststellungsbescheides damit, dass nunmehr andere Tatsachenverhältnisse und ein anderes Feststellungsbegehren vorliege.

Die vom Zollamt Innsbruck dagegen erhobene Beschwerde wurde vom Landesverwaltungsgericht mit Erkenntnis vom 30.6.2014 als unbegründet abgewiesen.

Die Bf. hat daraufhin am 14.07.2014 gemäß § 303 Abs. 1 lit. c BAO neuerlich den nunmehr verfahrensgegenständlichen Antrag auf Wiederaufnahme des Abgabenvorgangs für das Kalenderjahr 2007, GZ: Zahl, gestellt und damit begründet, dass nachträglich über eine Vorfrage anders entschieden worden sei.

In der Antragsbegründung führte sie im Wesentlichen aus, dass die Abgabenbehörde an den Feststellungsbescheid der BH Innsbruck vom 28.2.2014, GZ 2-7422/3-2013-A, gebunden sei. Es handle sich dabei um eine für die Abgabenbehörde relevante Vorfrage.

Das Zollamt Innsbruck wies den Antrag mit Bescheid vom 29.8.2014, GZ: Zahl, unter Hinweis auf § 304 BAO als nicht fristgerecht eingebracht zurück.

In der dagegen eingebrachten Beschwerde führte die Bf. im Wesentlichen aus, § 304 BAO idgF. sei verfassungswidrig, weil es das Ziel einer Wiederaufnahme sei, ein insgesamt rechtmäßiges Ergebnis zu erzielen. Gegen diese Auslegungsmaxime habe das Zollamt verstoßen.

*„2.1.2 Mit dem Finanzverwaltungsgerichtsbarkeitsgesetz 2012 - FVWGG 2012, BGBl I 14/2013, erfuhr § 304 BAO eine wesentliche Änderung. Seit 1.1.2014 lautet diese Bestimmung wortwörtlich: „Nach Eintritt der Verjährung ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens nur zulässig, wenn der Wiederaufnahmeantrag vor Eintritt der Verjährung eingebracht ist“. Ausweislich der Gesetzesmaterialien beabsichtigte der Gesetzgeber mit dieser Änderung eine Vereinfachung des Verfahrensrechts und eine Angleichung der bislang bestehenden Unterschiede bei der Wiederaufnahme auf Antrag und jener von Amts wegen (EBRV 2007 BlgNR XXIV. GP, 22). Weitergehende Erläuterungen, etwa zu dem Thema, was unter „Verjährung“ in diesem Zusammenhang zu verstehen ist und wann diese eintritt, sind den Gesetzesmaterialien hingegen nicht zu entnehmen.*

*2.1.3. Wie der Verfassungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 22.6.1992, G 3/92, ausgesprochen hat, dient § 304 BAO einzig und allein dem Zweck, zu verhindern, dass nach Bewilligung einer Wiederaufnahme des Verfahrens eine Abgabe wegen Verjährung des Anspruches nicht mehr festgesetzt werden kann (VfSlg. 13.114, 1992). Unterstellt man dieser Bestimmung hingegen einen über dieses verfassungsrechtlich nicht zu beanstandende Ziel hinausgehenden Anwendungsbereich, so wie es die Behörde getan hat, unterstellt man dieser Bestimmung - soweit die Bestimmung nicht ohnedies verfassungswidrig ist (siehe dazu unter Punkt 3.) - einen rechtswidrigen Inhalt. Eine Festsetzung des Altlastenbeitrags ist vor dem Hintergrund des ergangenen Erkenntnisses des Landesverwaltungsgerichts Tirol vom 30.6.2014, LVwG-2014/15/1056-4, und dem zugrundeliegenden Erkenntnis des VwGH vom 26.7.2012, VwGH 2010/07/0215, denkunmöglich, da eine Beitragspflicht nicht besteht. Gegenständlicher Wiederaufnahmeantrag dient lediglich der Rückforderung der zu Unrecht eingehobenen Beiträge und stellt somit einen Paradefall des § 303 Abs. 1 lit c BAO dar. Die Ausfolgung der zu Unrecht bezahlten Beträge dient dem vorrangigen*

Ziel der Wiederaufnahme, nämlich ein insgesamt rechtmäßiges Ergebnis herzustellen. Richtigerweise ist § 304 BAO bei einer solchen Konstellation gar nicht anzuwenden, da die Gefahr der Verhinderung der Festsetzung der Abgabe in Folge Verjährung sich erst gar nicht verwirklichen kann. Durch die Anwendung dieser Bestimmung belastet die Behörde den bekämpften Bescheid somit mit Rechtswidrigkeit.

2.1.4. Weiters konnte, selbst bei Heranziehung des § 304 BAO, mangels Vorliegens einer Abgabenschuld nie Verjährung nach den §§ 207 ff und 238 BAO eintreten. Da keine Festsetzungs- bzw. Einhebungsverjährung eingetreten ist, ist die Erhebung eines Antrags auf Wiederaufnahme gemäß § 303 f BAO, auch unter Berücksichtigung von § 304 BAO, zeitlich unbefristet möglich (vgl. VwGH 24.6.2003, 2003/14/0027). Dies deshalb, weil die Verjährungsbestimmungen an die Entstehung der Abgabe anknüpfen, die im ggstl. Fall niemals entstanden ist.

2.1.5. Aber selbst wenn man diese Ansicht nicht teilt, und dem Gesetzgeber unterstellen wollte, dass er sogar für die Fälle des Nichtbestehens eines Abgabeananspruches die Frist für die Wiederaufnahme festsetzen wollte, hätte die Behörde nicht nur auf § 207 ff BAO zurückgreifen dürfen, sondern hätte auch die Einhebungsverjährung gemäß § 238 BAO berücksichtigen müssen, da § 304 BAO ja nur von „Verjährung“ spricht, ohne hier zwischen Festsetzungs- und Einhebungsverjährung zu differenzieren. Denn der Anwendungsbereich der Bemessungsverjährung (§§ 207 ff BAO) und der Einhebungsverjährung (§ 238 BAO) wird durch § 304 BAO erweitert (Ritz, Kommentar BAO<sup>5</sup>, § 304). Die belangte Behörde hätte aus Rechtsschutzüberlegungen heraus also auch prüfen müssen, ob auch unter Berücksichtigung der Verjährungsbestimmungen des § 238 BAO eine Wiederaufnahme ausgeschlossen ist.

2.1.6. Unterstellt man also auch für die Fälle des Nichtbestehens eines Abgabeananspruches eine Frist für die Wiederaufnahme, ist fraglich, wie diese zu berechnen sein wird. Dabei ist es nicht möglich den Beginn der Verjährung an die in der BAO festgelegten Zeitpunkte für die Fälle des Bestehens eines Abgabeananspruches heranzuziehen, wie es die belangte Behörde aber unter Berufung auf § 207ff BAO getan hat. § 208 Abs. 1 lit a BAO knüpft ja an den Ablauf des Jahres an, in dem die Abgabe entstanden ist. § 238 Abs. 1 BAO an den Ablauf des Jahres, in dem die Abgabe fällig geworden ist. Gegenständlich ist eine Abgabe aber nicht entstanden und konnte daher auch nie fällig werden. Folgerichtig müsste - will man überhaupt eine „Verjährung im Falle eines Nichtbestehens eines Abgabeananspruches annehmen für eine solche Auslegung ein tauglicher „Fälligkeitszeitpunkt“ fingiert werden. Dies kann wohl nur die erstmalige Festsetzung der „Beitragspflicht“ mit Bescheid vom 2.2.2009, GZ. Zahl, sein (bzw. mit dem darauffolgenden Erkenntnis des UFS Salzburg vom 14.7.2010, ZI. ZRV/OO88-Z3K/09, mit dem das Verfahren abgeschlossen wurde). Die darin festgeschriebene Zahlungsaufforderung binnen eines Monats ab Zustellung, kann als „fiktive“ Festsetzung der Fälligkeit betrachtet werden. Als Fälligkeitszeitpunkt gilt demnach ein Monat nach Zustellung am 6.2.2009, somit der 6.3.2009. Soweit man also eine Verjährung der entrichteten Beiträge überhaupt annimmt, ist von diesem Zeitpunkt

weg eine Berechnung der Verjährungsfristen anzustellen. Nach § 238 BAO verjährt das Recht darauf, eine fällige Abgabe einzuheben und zwangsweise einzubringen, binnen fünf Jahren nach Ablauf des Kalenderjahres, in welchem die Abgabe fällig geworden ist. In unserem Fall somit gerechnet ab Ablauf des 31.12.2009. Demnach würde die Festsetzungsverjährung mit Ablauf des 31.12.2014 enden. Unter Berücksichtigung der im Abgabungsverfahren zugesprochenen Aussetzung der Einhebung gemäß § 212a BAO würde sich dieser Verjährungszeitpunkt jedoch noch weiter nach hinten verlagern, wie die Beschwerdeführerin bereits in ihrer Stellungnahme vor dem LVwG Tirol dargelegt hat.

2.1.7. Selbst wenn man also § 304 BAO für jene Fälle anwenden will, in denen eine Abgabepflicht gar nicht besteht, und hierfür darüber hinaus die Verjährungsbestimmungen der BAO anwenden würde, wäre diese Bestimmung nach ihrem Sinn und Zweck keinesfalls dahingehend auszulegen gewesen, dass eine Verjährung mit Ablauf des Kalenderjahres 2012 eingetreten ist. Damit wäre aber auch der eingebrachte Antrag auf Wiederaufnahme nicht als unzulässig weil verjährt zurückzuweisen gewesen. Durch die Unterstellung dieses rechtswidrigen Inhaltes belastet die belangte Behörde ihren Bescheid somit auch aus diesem Grund mit Rechtswidrigkeit.

## **2.2. Völlig unzureichende Bescheidbegründung**

2.2.1. Unter Überschrift „Begründung“ führt die belangte Behörde zunächst den nach ihrer Ansicht nach gegebenen Sachverhalt an und zitiert im Anschluss auszugsweise (Verjährungs-)Bestimmungen aus der BAO. Die tatsächliche „Begründung“ für die im Spruch getroffene Entscheidung findet sich in der Folge in einem einzigen Satz. Die gesamte Begründung des Bescheides lautet somit: „Entsprechend den vorbezeichneten Bestimmungen hat sich die Verjährungsfrist für die im Kalenderjahr 2007 entstandene Abgabenschuld aufgrund des durchgeführten Verfahrens (Abgabenbescheid vom 02.02.2009, GZ: Zahl) um ein Jahr verlängert, sodass mit Ablauf des Kalenderjahres 2013 Verjährung eingetreten ist und der am 14.07.2014 eingebrachte Antrag auf Wiederaufnahme als unzulässig zurückzuweisen war.“

2.2.2. Die belangte Behörde hat es somit unterlassen, eine einem rechtsstaatlichen Verwaltungsverfahren adäquate Bescheidbegründung zu verfassen. Weder hat sie dargelegt warum für das Nichtvorliegen einer Abgabepflicht Verjährung eintreten soll, noch hat sie begründet, warum sie dabei ausschließlich die Verjährungsbestimmungen des § 207 ff BAO herangezogen hat und die Verjährung gemäß § 238 BAO völlig außer Acht gelassen hat. Es ist dem Bescheid auch nicht zu entnehmen, wie die Behörde die mit 1.1.2014 neu in Kraft getretene Bestimmung des § 304 BAO interpretiert, beziehungsweise warum der gegenständlichen Entscheidung zu Grunde liegende Sachverhalt unter diese Bestimmung fallen soll. Wie aus dem Erkenntnis des Landesverwaltungsgerichts Tirol vom 30.6.2014 ableitbar ist, ist die Abgabenschuld niemals entstanden. Warum die belangte Behörde von einer Abgabenschuld ausgeht, führt sie ebenso nicht aus. Sie blieb somit eine Begründung in jederlei Hinsicht schuldig, wodurch den Ausführungen der belangten Behörde kein Begründungswert zukommt und

die Behörde damit willkürlich vorgegangen ist. Damit ist die angeführte Begründung infolge der Verletzung des Gleichheitssatzes auch verfassungswidrig (VfSlg. 13.650, 1993).

2.2.3. All diese Verfahrensmängel sind wesentlich, da die Behörde bei Durchführung der gebotenen Bescheidebegründung zum Ergebnis gekommen wäre, dass gegenständlicher Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO zulässig ist und nicht infolge von Verjährung gemäß § 304 BAO als unzulässig zurückzuweisen gewesen wäre. Die Beschwerdeführerin ist durch eine solch mangelhafte Begründung darüber hinaus daran gehindert, ihre Rechte zu verfolgen. Damit liegt dem Bescheid ein wesentlicher Verfahrensmangel zu Grund (vgl. VwGH 30.9.2011, 2010/11/0045; Ritz, Kommentar BAO<sup>4</sup>, § 93, Rz 16).

### **3. Offenkundige Verfassungswidrigkeit des § 304 BAO**

3.1. Wäre § 304 BAO so anzuwenden wie es die belangte Behörde in ihrem Bescheid getan hat, würde dies zum Ergebnis führen, dass – wie im gegenständlichen Verfahren – zu Unrecht entrichteten Abgaben nach Ablauf der in § 207 ff BAO normierten Fristen nicht mehr zurückgefordert werden können. Damit würden aber für jeden Rechtsschutzsuchenden erhebliche Defizite einhergehen. Ein solches Verständnis dieser Bestimmungen ist nicht nur im höchsten Maß bedenklich, sondern – wie nachfolgende Ausführungen zeigen werden – im Lichte der Judikatur des VfGH als eindeutig verfassungswidrig zu bezeichnen:

3.2. Die derzeit in Kraft stehende Bestimmung des § 304 BAO in der Fassung BGBl. I 14/2013 lautet: „Nach Eintritt der Verjährung ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens nur zulässig, wenn der Wiederaufnahmsantrag vor Eintritt der Verjährung eingebracht ist“. Die Vorgängerbestimmung des § 304 BAO in der Fassung BGBl. I 151/1980 lautete: „Nach Eintritt der Verjährung ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens ausgeschlossen, sofern ihr nicht ein vor diesem Zeitpunkt eingebrachter Antrag gemäß § 303 Abs. 1 zugrunde liegt“. Diese Bestimmung wurde vom VfGH mit Wirkung vom 31.12.1992 als verfassungswidrig aufgehoben (VfSlg. 13.114, 1992). Auch die Nachfolgeregelung in der Fassung BGBl. I 12/1993 hob der Verfassungsgerichtshof mit Ablauf des 30. Juni 1995 als verfassungswidrig auf (VfSlg. 13.778, 1994). Sie lautete: „Nach Eintritt der Verjährung ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens ausgeschlossen, sofern ihr nicht ein vor diesem Zeitpunkt oder vor Ablauf einer Frist von zehn Jahren ab dem Zeitpunkt des Entstehens des Abgabenanspruchs (§ 4) eingebrachte Antrag gemäß § 303 Abs. 1 zugrunde liegt“.

3.3. Mit den Finanzverwaltungsgerichtsbarkeitsgesetz 2012 – FVwGG 2012 BGBl. I 14/2013, ist der Gesetzgeber bei der Formulierung des § 304 BAO somit zu einer inhaltlichen Ausgestaltung zurückgekehrt, die der Verfassungsgerichtshof bereits in der Vergangenheit als verfassungswidrig aufgehoben hat. Die jetzt gültige Fassung des § 304 BAO unterscheidet sich von der Fassung BGBl. 151/1980 alleine durch eine geringfügig anders lautende sprachliche Formulierung, ist inhaltlich mit dieser Fassung der Bestimmung jedoch ident. Während in der heute gültigen Fassung des § 304 BAO eine Wiederaufnahme des Verfahrens nur zulässig ist, wenn der Wiederaufnahmeantrag

*vor Eintritt der Verjährung eingebracht ist, ist nach Eintritt der Verjährung eine Wiederaufnahme in der Fassung BGBl. I 151/1980 ebenfalls ausgeschlossen, sofern nicht ein Wiederaufnahmeantrag vor Eintritt der Verjährung eingebracht wurde. Beide Bestimmungen sind somit inhaltlich deckungsgleich: Eine Wiederaufnahme ist nach Eintritt der Verjährung nur möglich, wenn der Antrag auf Wiederaufnahme vor dem Eintritt der Verjährung gestellt wurde. Damit ist aber auch § 304 BAO in der Fassung BGBl. I 14/2013 verfassungswidrig. Denn die vom VfGH den Erkenntnissen G3/1992 und G7/94 zugrunde gelegten Überlegungen zur Verfassungswidrigkeit des § 304 BAO treffen auch auf die derzeit geltende und von der Behörde angewandte Fassung dieser Bestimmung zu.*

*3.4. Im Erkenntnis vom 22.6.1992 stellte der Gerichtshof zur inhaltlich deckungsgleichen Fassung des § 304 BAO fest, dass es sich bei dieser Bestimmung um eine überschießende Reaktion des Gesetzgebers handelt. Zur damaligen Bestimmung wurde als Rechtfertigung die Gefahr des Verlustes des Abgabenanspruchs durch eine nach Ablauf der Verjährungsfrist zu bewilligende Wiederaufnahme des Verfahrens herangezogen. Dazu merkte der Gerichtshof an, dass es zulässig wäre, eine Bestimmung vorzusehen, die es der Behörde erlaubt, die Abgabe in wiederaufgenommenen Verfahren neuerlich bis zur selben Höhe festzusetzen, in der sie vor der Wiederaufnahme festgesetzt wurde. Dieses verfassungsrechtlich durchaus legitime Ziel - könne aber mit einer derart rigorosen Beschränkung der Möglichkeit der Wiederaufnahme auf Antrag einer Partei in zeitlicher Hinsicht nicht gerechtfertigt werden. Der für die amtswegige Wiederaufnahme durch die Abgabenbehörde praktisch wichtigste Fall sei durch die selbst bei sonst (damals noch geltender) einjähriger Verjährungsfrist geltende zehnjährige Frist für hinterzogene Abgaben im Ergebnis berücksichtigt. Vor diesem Hintergrund sah der Verfassungsgerichtshof die Bestimmung als unsachlich an, da die Wiederaufnahme auf Antrag einer Partei demgegenüber ohne Rücksicht auf den Wiederaufnahmegrund immer mit der ein-, drei- oder fünfjährigen Verjährungsfrist begrenzt sei.*

*3.5. Zwar sieht die derzeitige Fassung des § 207 Abs. 2 BAO nur noch eine Unterscheidung zwischen einer dreijährigen und einer fünfjährigen Verjährungsfrist vor (die zehnjährige Frist bei Hinterziehung der Abgaben ist [wieder] gleich zur alten Rechtslage), und wurde die einjährige Verjährungsfrist wie sie im Zeitpunkt des zitierten Erkenntnisses noch in § 207 Abs. 2 BAO angeführt war aufgehoben, doch ändert dies nichts am Ergebnis der Verfassungswidrigkeit des § 304 BAO in der heute geltenden Fassung. Der Gerichtshof hat in seinem Erkenntnis vom 22.6.1992 schon klar zum Ausdruck gebracht, dass auch eine drei bzw. fünfjährige Verjährungsfrist für die Grenze der Wiederaufnahme verfassungswidrig ist.*

*3.6. Im Erkenntnis vom 16.6.1994, G 97/94, zeigte der Gerichtshof dem Gesetzgeber sodann auch noch auf, wie er die Verfassungswidrigkeit des § 304 BAO beseitigen könnte. Dabei stellte der VfGH fest, dass eine vom Entstehen des Abgabenanspruches an laufende Frist kein sachliches Mittel ist. Geeignet wäre hingegen eine vom Zeitpunkt der Verfahrensbeendigung an laufende Frist. Mit der derzeitigen Fassung des § 304 BAO stellt der Gesetzgeber aber wiederum auf die Verjährungsvorschriften der BAO ab. Der*

*Beginn der Verjährung nach § 207 BAO wie sie die Behörde herangezogen hat knüpft aber an die Entstehung des Abgabenanspruches an (§ 208 Abs. 1 lit. a BAO), wodurch der Gesetzgeber keine verfassungskonforme Regelung erlassen hat.*

*3.7. Hingewiesen sei auch darauf, dass die nunmehr mit dem FVwGG 2012 novellierte Bestimmung des § 304 BAO herangezogene Begründung in den erläuternden Bemerkungen der Regierungsvorlage auch keine sachliche Rechtfertigung für diese Bestimmung bieten. Der Gesetzgeber wollte mit der Novellierung dieser Bestimmung ja die Fristen einer amtswegigen und eines auf Antrag gestellten Wiederaufnahmeverfahrens angleichen (EBRV 2007 BlgNR XXIV. GP, 22). Zu einer Differenzierung dieser beiden Verfahren in § 304 BAO kam es aber nur deshalb, da die Vorgängerbestimmungen vom VfGH als verfassungswidrig aufgehoben wurden. Mit der Neufassung des § 304 BAO kehrt der Gesetzgeber aber wieder zu dieser verfassungswidrigen Ausgestaltung des § 304 BAO zurück. Unter Beachtung der ergangenen Erkenntnisse des VfGH hätte der Gesetzgeber diese Harmonisierung zwischen der Wiederaufnahme auf Antrag und jener von Amts wegen derart gestalten müssen, dass der Ausschluss eines "Wiederaufnahmeverfahrens nicht an die Verjährungsbestimmungen, sondern an das Ende des Verfahrens geknüpft werden hätte müssen (siehe dazu auch die Ausführungen unter Punkt 2.1.6). Dabei hätte der Gesetzgeber ohne weiteres eine § 209a Abs. 1 BAO entsprechende Regelung aufnehmen können, wonach die Abgabenfestsetzung in einem Wiederaufnahmeverfahren auch nach Eintritt der Verjährung möglich wäre. All dies hat der Gesetzgeber aber offenbar nicht berücksichtigt und eine offenkundig verfassungswidrige, weil dem Gleichheitssatz widersprechende, Regelung erlassen. Zusammengefasst war also nicht die Harmonisierung der Wiederaufnahme auf Antrag und jener von Amts wegen an sich verfassungsrechtlich bedenklich, sondern die Anknüpfung des Ausschlusses einer Wiederaufnahme an die Verjährungsbestimmungen der BAO.*

*3.8. Darüber hinaus ist im gegenständlichen Verfahren die Anwendung des § 304 BAO von vornherein verfehlt. Denn die Gefahr, dass die Abgabenbehörde in einem wiederaufgenommenen Verfahren die Abgaben nicht mehr festsetzen kann, besteht gerade nicht. Wie nämlich der Verwaltungsgerichtshof im erwähnten Erkenntnis vom 26.7.2012 ausgesprochen hat, und wie dies das Landesverwaltungsgericht Tirol mit Erkenntnis vom 30.6.2014, dem VwGH folgend festgestellt hat, existiert überhaupt keine Grundlage für die Festsetzung des Altlastensanierungsbeitrages mangels beitragspflichtiger Tätigkeit. Somit kann sich die Gefahr der Nichtfestsetzung von Abgaben auf Grund der Verjährungsbestimmungen nicht verwirklichen, da schon keine Grundlage für die Abgabenfestsetzung besteht.“*

Zuletzt führt die Bf. noch aus, dass die Feststellung der Behörde, dass zinsrelevante Nachforderungen (Anspruchszinsen) nur in Bezug auf die Einkommens- oder Körperschaftsteuer gebühren würden, ebenfalls verfassungswidrig sei.

Mit Beschwerde vorentscheidung vom 15.4.2015, Zl. Zahl, wies das Zollamt die Beschwerde als unbegründet ab. Die Antragsfrist sei abgelaufen. Auch der Antrag auf Erlass eines neuerlichen Feststellungsbescheids sei erst nach Ablauf der



Festsetzungsverjährung eingebracht worden. Eine Verfassungswidrigkeit des § 304 BAO sei nicht erkennbar, weil die genannten Entscheidungen des VfGH vor dem Hintergrund einer anderen Gesamtrechtslage getroffen worden wären.

Mit Eingabe vom 19.5.2015 beantragte die Bf. die Vorlage an das Bundesfinanzgericht. Weiters regte sie an, das BFG möge ein Gesetzesprüfungsverfahren beantragen, weil es ihrer Ansicht nach unstreitig sei, dass § 304 BAO idgF. verfassungswidrig sei.

Im Zuge der mündlichen Verhandlung brachte die Bf. ergänzend vor, dass gegen die Geschäftsführerin ein Finanzstrafverfahren wegen Verdachts der Abgabenhinterziehung eingeleitet worden ist. Dieses Verfahren ist mittlerweile eingestellt worden. Nach Ansicht der Bf. führe bereits die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens zur Unterbrechung der Verjährung, sodass der verfahrensgegenständliche Wiederaufnahmeantrag - infolge Unterbrechung der Verjährung durch die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens - entgegen der Ansicht der Zollbehörde nicht verfristet sei.

#### Rechtslage:

Gem. § 7 (1) AISAG idF 1.1.2006 – 31.3.2008 (BGBl. I Nr. 71/2003 ) entsteht die Beitragsschuld im Fall der Beförderung von Abfällen zu einer Tätigkeit gemäß § 3 Abs. 1 Z 1 bis 3 außerhalb des Bundesgebietes mit Ablauf des Kalendervierteljahres, in dem die Beförderung begonnen wurde, bei allen übrigen beitragspflichtigen Tätigkeiten mit Ablauf des Kalendervierteljahres, in dem die beitragspflichtige Tätigkeit vorgenommen wurde.

Der Unabhängige Finanzsenat hat mit rechtskräftigem Erkenntnis vom 14.7.2010, ZI. ZRV/OO88-Z3K/09, festgestellt, dass für die Bf. für das Kalenderjahr 2007 gem. § 6 Abs. 4 Z. 3 lit. c AISAG die Beitragsschuld iHv. € 16.276,00 sowie gem. § 217 BAO der Säumniszuschlag iHv. € 325,52 entstanden ist.

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

§ 207 Abs 2 erster und zweiter Satz BAO idgF lauten:

Die Verjährungsfrist beträgt bei den Verbrauchsteuern, bei den festen Stempelgebühren nach dem II. Abschnitt des Gebührengesetzes 1957, weiters bei den Gebühren gemäß § 17 a des Verfassungsgerichtshofgesetzes 1953 und § 24 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.

Eine Wiederaufnahme des Verfahrens auf Antrag hinsichtlich Altlastenbeitragsvorschreibung für das Kalenderjahr 2007 ist von den zitierten Ausnahmefällen abgesehen nur dann zulässig, wenn für dieses Verfahren nicht bereits Verjährung eingetreten ist.

Nach § 208 Abs 1 lit a BAO beginnt die Verjährung in den Fällen des § 207 Abs. 2 mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabensanspruch entstanden ist, soweit nicht im Abs. 2 ein anderer Zeitpunkt bestimmt wird.

Werden innerhalb der Verjährungsfrist (§ 207) nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabensanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (§ 77) von der Abgabenbehörde unternommen, so verlängert sich nach § 209 Abs. 1 BAO 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) gelten als solche Amtshandlungen.

Betreffend der verfahrensgegenständlichen ALSAG Vorschrift für das Kalenderjahr 2007 ist grundsätzlich mit Ablauf des Kalenderjahres 2012 Verjährung eingetreten.

Mit der Erlassung eines Abgabenbescheides des Zollamtes vom 2.2.2009 wird eine Verlängerung um ein Jahr erreicht, sodass die Verjährung mit Ablauf des Kalenderjahres 2013 eingetreten ist. Eine nach außen erkennbare Amtshandlung zur Geltendmachung des Abgabenspruches im Verlängerungsjahr ist nicht aktenkundig. Der Verwaltungsgerichtshof hat in der jüngeren Rechtsprechung keinen Zweifel daran erkennen lassen, dass die Bemessungsverjährung auch für die nachträgliche Reduktion einer Abgabenschuld Anwendung findet, weil es sich gleichfalls um eine Abgabensatzung handelt (VwGH 4.9.2008, 2007/17/0222).

Der in der mündlichen Verhandlung vorgebrachte Einwand, die Ermittlungen gegen die Geschäftsführerin G. wegen des Verdachts der Abgabenhinterziehung nach § 33 FinStrG bedingen bereits eine Verlängerung der Verjährungsfrist auf 10 Jahre, ist nicht zutreffend. Aus dem Akt ergeben sich keinerlei Hinweise auf ein vorsätzliches Finanzvergehen. Die strafrechtlichen Ermittlungen des Zollamtes Innsbruck als Finanzstrafbehörde wurden mit Bescheid vom 16.6.2011 gem. § 124 Abs. 1 FinStrG eingestellt.

Die Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 BAO auf Grund des Antrages vom 14.7.2014 war gem. § 304 BAO wegen Eintritts der Verjährung nicht zulässig.

Zum Einwand der Verfassungswidrigkeit der Bestimmungen der §§ 303 f. BAO war auszuführen:

Prüfungsmaßstab ist § 303 BAO idF. 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.

Den Gesetzesmaterialien zum FVwGG 2012 (RV 2007 BlgNR 24. GP) lässt sich zur Änderung der Bestimmungen der §§ 300 ff. BAO entnehmen:

„Zu Z 52 bis Z 56 (§§ 303, 303a, 304, 305 und 306 BAO)

*Die Änderung der Bestimmungen über die Wiederaufnahme des Verfahrens dient nicht nur der Vereinfachung des Verfahrensrechts. Sie trägt auch rechtspolitischen (bzw. sogar*

*verfassungsrechtlichen) Bedenken gegen die Unterschiede bei der Wiederaufnahme auf Antrag und jener von Amts wegen Rechnung. Ebenso wie auch bei den anderen Verfahrenstiteln der BAO (insbesondere bei den §§ 293, 293b, 295, 295a und 299 BAO) ist eine Harmonisierung der Rechtslage für amtswegige wie für antragsgebundene Wiederaufnahmen des Verfahrens sachgerecht."*

Die Wiederaufnahme des Verfahrens dient dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung; dies unabhängig davon, ob sie sich zu Gunsten des Abgabengläubigers oder des Abgabenschuldners auswirkt. Sie darf somit (aus Ermessensüberlegungen) nur ausnahmsweise (insbesondere bei absoluter und relativer Geringfügigkeit der Auswirkungen, bei Vortäuschung von Aktiva in Gläubigerschädigungsabsicht, wiederholte vorsätzliche Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten, als Folge des Grundsatzes von Treu und Glauben oder bei Uneinbringlichkeit der aus ihr resultierenden Nachforderung) unterbleiben.

Für die amtswegige Wiederaufnahme sowie für die Wiederaufnahme auf Antrag gelten die gleichen Fristen. Welche Verjährungsfrist zur Anwendung gelangt, ist nach Ansicht des BFG danach zu beurteilen, welche hoheitliche Maßnahme wieder aufgenommen werden soll.

Verfahrensgegenständlich soll die Festsetzung des Altlastenbeitrags für das Kalenderjahr 2007 wiederaufgenommen werden. Entgegen der Ansicht der Bf. handelt es sich dabei um eine Frage der Bemessungsverjährung. Es ist eine Abgabenschuld tatsächlich entstanden und mit Bescheid vom 2.2.2009, Zahl - rechtskräftig - vorgeschrieben worden.

Innerhalb der Verjährungsfrist dient die Wiederaufnahme dazu ein insgesamt rechtmäßiges Ergebnis zu erzielen (VwGH 22.3.2000, 99/13/0253). Auch wenn in der Regel ein Antrag auf Wiederaufnahme dem Zweck dient, eine bereits festgesetzte Abgabenschuld zumindest zu reduzieren, dient eine zeitliche Begrenzung des Rechtsinstituts der Wiederaufnahme auf Antrag aber nicht nur dem Schutz des Abgabepflichtigen vor einer unzulässigen Festsetzung einer Abgabe, sondern auch dem Eintreten eines Rechtsfriedens.

Ein unbefristetes Antragsrecht auf Wiederaufnahme durch den Rechtsunterworfenen erscheint nicht verfassungskonform, sondern überschießend. Zweifel an der Verfassungskonformität des § 304 BAO bestehen nach Ansicht des Senates nicht.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

### **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.

Die rechtliche Beurteilung des § 304 BAO im Hinblick auf vorliegenden Sachverhalt ergibt sich unmittelbar aus der anzuwendenden Norm und ist durch die Judikatur des VwGH geklärt (vgl. VwGH 16.12.2010, 2007/16/0188).

Salzburg-Aigen, am 13. Dezember 2016