

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin I. in der Beschwerdesache Bf., Adresse1, vertreten durch Baumgartner WP-u.Steuerberatungs-GmbH, Sporergasse 9, 9400 Wolfsberg, über die Beschwerde vom 12.05.2015 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt St. Veit Wolfsberg vom 17.04.2015 betreffend

- a. Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 2008 zu Recht erkannt und betreffend
- b. Einkommensteuer 2008 zu Recht beschlossen:

A. Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 2008

Der Beschwerde wird gemäß § 279 Abs. 1 BAO Folge gegeben. Der Bescheid betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 2008 wird ersatzlos aufgehoben.

B. Einkommensteuer 2008

Die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2008 wird gemäß § 260 Abs. 1 lit. a BAO als unzulässig (geworden) zurückgewiesen.

C. Zulässigkeit der Revision

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

Entscheidungsgründe

Für das gegenständliche Verfahren des Beschwerdeführers (Bf.) sind nachfolgend angeführte Bescheide und Ereignisse relevant:

28.03.2008	Datum des Kaufvertrages
28.11.2011	Einkommensteuererklärung 2008 elektronisch beim Finanzamt eingelangt. Keine Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (LuF) erklärt
01.12.2011	Einkommensteuerbescheid 2008 (Veranlagung ohne Einkünfte aus LuF)

05.12.2013	Vorhalt betr. die Zahlung der ÖBB für das Bauvorhaben Koralmbahn
05.12.2014	Bescheide betreffend a. die Wiederaufnahme des Verfahrens hs. Einkommensteuer 2007 b. Einkommensteuer 2007, Erfassung der Zahlung der ÖBB bei den Einkünften aus LuF in Höhe von € 8.500,22
17.04.2015	BVE betreffend Einkommensteuer 2007 (Stattgabe, Einkünfte aus LuF € 0,00)
17.04.2015	Bescheide betreffend a. die Wiederaufnahme des Verfahrens hs. Einkommensteuer 2008 b. Einkommensteuer 2008, darin Erfassung der Zahlung der ÖBB bei den Einkünften aus LuF in Höhe von € 8.500,22
12.05.2015	Beschwerde gegen den Bescheid betreffend a die Wiederaufnahme des Verfahrens hs. E 2008 und b. Einkommensteuer 2008
22.05.2015	BVE betreffend a. die Wiederaufnahme des Verfahrens hs. Einkommensteuer 2008 (Abweisung) und b. Einkommensteuer 2008 (Abweisung)
29.06.2015	Vorlageantrag betreffend a. die Wiederaufnahme des Verfahrens hs. Einkommensteuer 2008 und b. Einkommensteuer 2008

Die **Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 2007** vom 05.12.2014 hat das Finanzamt wie folgt begründet:

„Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte gem. § 303 (1) BAO, weil die in der Begründung des Sachbescheides näher ausgeführten Tatsachen und Beweismittel neu hervorgekommen sind, die im abgeschlossenen 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. Die Wiederaufnahme wurde unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitssgründen (§ 20 BAO) verfügt. Im vorliegenden Fall überwiegt das Interesse der Behörde an der Rechtsrichtigkeit der Entscheidung das Interesse auf Rechtsbeständigkeit und die Auswirkungen können nicht als geringfügig angesehen werden.“

Der **Einkommensteuerbescheid 2007** vom 05.12.2014 hat folgende Begründung:

„Entschädigungszahlungen von der ÖBB-Infrastruktur Bau AG iZm dem Projekt „Koralmbahn“ sind nicht durch die landwirtschaftliche Pauschalierung erfasst, sondern zum Teil gesondert als steuerpflichtige Einnahmen anzusetzen.“

Die Ihnen aufgrund des Kaufvertrages vom 12.12.2007 zur Abgeltung von Wiederbeschaffungskosten bezahlte Entschädigung (privater Zuschuss durch die ÖBB) in Höhe von 9.165,00 ist zur Gänze als nicht von der Pauschalierung erfasste Einnahme zu erfassen.

Dem Ersuchen um Ergänzung/Auskunft vom 05.12.2013 betreffend Zahlungen der ÖBB-Infrastruktur Bau Aktiengesellschaft wurde nicht entsprochen, die Veranlagung wird daher laut Aktenlage vorgenommen.

Die Nichterklärung der steuerpflichtigen Entschädigungszahlung ist als Abgabenhinterziehung nach § 33 FinStrG (Vorsatzdelikt) zu werten und beträgt die Verjährungsfrist diesfalls gemäß § 207 Abs. 1 10 Jahre.“

Im Bescheid betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 2008 vom 17.04.2015 heißt es wie folgt:

„Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte gem. § 303 (1) BAO, weil die in der Begründung des Sachbescheides näher ausgeführten Tatsachen und Beweismittel neu hervorgekommen sind, die im abgeschlossenen 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. Die Wiederaufnahme wurde unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitssgründen (§ 20 BAO) verfügt. Im vorliegenden Fall überwiegt das Interesse der Behörde an der Rechtsrichtigkeit der Entscheidung. Das Interesse auf Rechtsbeständigkeit und die Auswirkungen können nicht als geringfügig angesehen werden.“

Der **Einkommensteuerbescheid 2008 vom 17.04.2015** ist wie folgt begründet:

„Die Ihnen aufgrund des Kaufvertrages vom 12.12.2007 bzw. 28.3.2008 zur Abgeltung von Wiederbeschaffungskosten bezahlte Entschädigung in Höhe von 9.165.- Euro (7,5 % der Substanzentschädigung) ist in wirtschaftlicher Betrachtungsweise nicht Teil des (steuerfreien) Erlöses für den Grundstücksverkauf, sondern stellt grundsätzlich einen steuerpflichtigen Zuschuss der ÖBB dar, der von der Pauschalierung nicht erfasst ist und nur dann steuerfrei ist, wenn innerhalb von 2 Jahren nach Zufluss entsprechende Aufwendungen im Zusammenhang mit der Wiederbeschaffung eines Grundstücks anfallen (vgl. Rz 4175 EStR).“

Der Bf. wendet in der Beschwerde bzw. dem Vorlageantrag zur Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 2008 ein, dass kein strafrechtlich relevanter Tatbestand vorliege und Verjährung eingetreten sei. Die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2008 richtet sich gegen die steuerliche Erfassung der Zahlung.

Das Finanzamt erblickt im irrtümlich erlassenen Wiederaufnahmebescheid betreffend Einkommensteuer 2007 eine die Verjährung verlängernde Amtshandlung und bejaht die Steuerpflicht.

Der Bf. führt die Verjährung ins Treffen. Seiner Ansicht nach hätte das Finanzamt spätestens bis zum 31.12.2014 die Wiederaufnahme des Verfahrens anregen müssen. Die fehlerhafte Datenerhebung könne nicht dem Bf. zur Last gelegt werden.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Sachverhalt:

Der oben dargestellte Sachverhalt ist unstrittig.

Rechtliche Beurteilung:

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

Die Verjährungsfrist beträgt gemäß **§ 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. Das Recht, einen Verspätungszuschlag, Anspruchszinsen, Säumniszuschläge oder Abgabenerhöhungen festzusetzen, verjährt gleichzeitig mit dem Recht auf Festsetzung der Abgabe.

Die Verjährung beginnt gemäß **§ 208 Abs. 1 lit. a BAO** 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;

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 gemäß **§ 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, § 32 Abs. 2 VStG) gelten als solche Amtshandlungen.

Der Abgabenanspruch entsteht gemäß **§ 4 Abs. 1 BAO**, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Abgabepflicht knüpft.

Gemäß **§ 4 Abs. 2 lit. a Z. 2 BAO** entsteht der Abgabenanspruch insbesondere für die zu veranlagende Einkommensteuer mit Ablauf des Kalenderjahres, für das die Veranlagung vorgenommen wird, soweit nicht der Abgabenanspruch nach Z 1 schon früher entstanden ist, oder wenn die Abgabepflicht im Lauf eines Veranlagungszeitraumes erlischt, mit dem Zeitpunkt des Erlöschens der Abgabepflicht; ...

Der Anwendungsbereich der Bemessungsverjährung ist im § 304 auf Bescheide über die Wiederaufnahme von Verfahren erweitert (Ritz, BAO⁵, Kommentar, Rz 9 zu § 207 BAO).

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

Gemäß **§ 307 Abs. 1 BAO** ist mit dem die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheid unter gleichzeitiger Aufhebung des früheren Bescheides die das wiederaufgenommene Verfahren abschließende Sachentscheidung zu verbinden. ...

Durch die Aufhebung des die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheides tritt gemäß **§ 307 Abs. 3 BAO** das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat.

Außer in den Fällen des § 278 hat das Verwaltungsgericht gemäß **§ 279 Abs. 1 BAO** 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.

Die Bescheidbeschwerde ist gemäß **§ 260 Abs. 1 lit. a BAO** mit Beschwerdevorentscheidung (§ 262) oder mit Beschluss (§ 278) zurückzuweisen, wenn sie nicht zulässig ist.

Maßgeblich für die Verjährungsfrist ist die Entstehung des Abgabenanspruchs (§ 208 Abs. 1 lit. a BAO). Im vorliegenden Fall ist „der Abgabenanspruch“ die Einkommensteuer 2008, deren Anspruch mit Ablauf des Jahres 2008 entstanden ist; die Verjährungsfrist von fünf Jahren endet demnach mit Ablauf des Jahres 2013. Unstrittig ist, dass mit der Erlassung des Einkommensteuerbescheides 2008 vom 01.12.2011 die Verjährungsfrist um ein Jahr - also bis 31.12.2014 - verlängert wurde (§ 209 Abs. 1 BAO).

Das Finanzamt erblickt nun in der (irrtümlichen) Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens 2007 vom 5.12.2014, die sich ausschließlich und konkret auf die Abgeltung von Wiederbeschaffungskosten in Höhe von € 9.165,00 im Zusammenhang mit dem Kaufvertrag vom 12.12.2007 bzw. 28.3.2008 (siehe Begründung des Einkommensteuerbescheides 2007) bezogen habe, eine Amtshandlung zur Geltendmachung des aus diesem Kaufvertrag resultierenden Abgabenanspruches; sie habe die Verjährungsfrist für die Einkommensteuer 2008 um ein weiteres Jahr, d. h. bis 31.12.2015, verlängert.

Dieser Ansicht vermag das BFG nicht zu folgen:

Bescheide verlängern Verjährungsfristen der Abgaben, die sie betreffen (vgl. VwGH 18.10.1984, 83/15/0085), und zwar nicht nur in Ansehung der Bemessungsgrundlagen, die im Bescheid erfasst sind (VwGH 2.10.1968, 702/67). Daher berührt beispielsweise ein Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid für März und April 2011 nur das Recht auf

Festsetzung dieser beiden Umsatzsteuervorauszahlungen (nicht aber des gesamten Jahresveranlagungszeitraumes des Jahres 2011) [vgl. Ritz, BAO⁵, Kommentar, Rz. 11 zu § 209 und die dort zitierte Judikatur].

Wie der VwGH in seinem **Erkenntnis vom 18.11.1982, 82/16/0079**, ausführt, setzt eine Unterbrechungshandlung im Sinne des § 209 Abs. 1 BAO voraus, dass die Abgabenbehörde in einer jeden Zweifel ausschließenden Weise etwas zur Feststellung eines „bestimmten Steueranspruchs“ unternimmt.

Die individuelle Aufforderung zur Einreichung einer Abgabenerklärung wirkt nur bezüglich jener Abgabe, für die eine Abgabenerklärung angefordert wird (vgl. Ritz, BAO⁵, Kommentar, Rz. 20 zu § 209 BAO und die dort zitierte Literatur).

An den Abgabepflichtigen gerichtete Vorhalte, Ergänzungsansuchen, Aufforderungen zur Vorlage von Unterlagen, etc., kommt nur hinsichtlich jener Abgaben Verlängerungswirkung zu, auf die das Schreiben Bezug nimmt (vgl. Ritz, BAO⁵, Kommentar, Rz. 22 f. und die dort zitierte Literatur). Weiters darf auf die Ausführungen im Erkenntnis des **BFG vom 27.09.2016, RV/7104199/2016**, sowie im Erkenntnis des **VwGH vom 27.07.2016, 2013/13/0086**, verwiesen werden.

Im Hinblick auf die vorstehenden Ausführungen vertritt das BFG folgende Auffassung:

Der hier relevante „Abgabenanspruch“ ist die Einkommensteuer 2008; somit sind für eine die Verjährungsfrist verlängernde Wirkung nur jene nach außen erkennbaren Amtshandlungen von Relevanz, die die Einkommensteuer 2008 betreffen.

Weder aus der Begründung des Bescheides betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 2007 noch aus jener des Einkommensteuerbescheides 2007 ist für das BFG erkennbar, dass diese auf die Geltendmachung der Einkommensteuer 2008 gerichtet waren. Der Wiederaufnahmebescheid 2007 verweist auf die im Einkommensteuerbescheid 2007 festgestellten neu hervor gekommenen Tatsachen und Beweismittel. Der Begründung des Einkommensteuerbescheides 2007, der auf den Kaufvertrag vom 12.12.2007 bzw. auf den vom Bf. nicht beantworteten Ergänzungsvorhalt vom 05.12.2013 verweist, sind keine Anhaltspunkte zu entnehmen, die dafür sprechen würden, dass das Finanzamt den Anspruch auf die Einkommensteuer 2008 „im Auge gehabt hätte“. In der Begründung des Einkommensteuerbescheides 2007 ist nur der Kaufvertrag vom 12.12.2007, nicht jedoch - wie im Vorlagebericht festgehalten - jener vom 28.03.2008 angeführt. Das letztangeführte Datum findet sich erst in der Begründung zum Einkommensteuerbescheid 2008 vom 17.04.2015. Nach Ansicht des BFG ist weder der Bescheid betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 2007, noch der Einkommensteuerbescheid 2007 als verjährungsverlängernde nach außen erkennbare Amtshandlung zur Geltendmachung der Einkommensteuer 2008 zu qualifizieren.

Im vorliegenden Fall ist für das BFG hinsichtlich der Einkommensteuer 2008 mit Ablauf des Jahres 2014 Verjährung eingetreten. Das Finanzamt hätte daher weder die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2008 verfügen, noch den „neuen“ Einkommensteuerbescheid 2008, beide Bescheide vom 17.04.2015, erlassen dürfen.

Angemerkt wird noch, dass das Finanzamt die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 2008 nicht auf die Verjährungsfrist von zehn Jahren stützte.

Zusammenfassend darf nun festgehalten werden:

zur Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 2008:

Der Beschwerde gegen den Bescheid betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 2008 wird Folge gegeben; der genannte Bescheid ist gemäß § 279 Abs. 1 BAO aufzuheben. Mit der Aufhebung des Wiederaufnahmebescheides tritt gemäß § 307 Abs. 3 BAO das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat. Dies bedeutet, dass der ursprüngliche Einkommensteuerbescheid 2008 vom 12.12.2011 wieder auflebt.

zur Einkommensteuer 2008:

Durch die Aufhebung des Bescheides betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 2008 scheidet der Einkommensteuerbescheid 2008 vom 17.04.2015 ex lege aus dem Rechtsbestand aus. Die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2008 ist daher gemäß § 260 Abs. 1 lit. a BAO als unzulässig geworden zurückzuweisen.

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.

Zumal die vom BFG bezüglich des unstrittigen Sachverhalts gezogene rechtliche Beurteilung auf der Rechtsprechung des VwGH basiert, ist im vorliegenden Fall eine Revision nicht zulässig.

Klagenfurt am Wörthersee, am 26. Mai 2017

