

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Wolfgang Pavlik über die Beschwerde des Bf, vertreten durch Dr. Andreas Schuster, Rechtsanwalt in 1090 Wien, Währinger Straße 18, vom 13.07.2011, gegen den Zurückweisungsbescheid des Finanzamtes Baden Mödling betreffend Wiederaufnahme des Abgabenverfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer 1994 und 1995 vom 22.06.2011, zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Das Abgabenverfahren des Beschwerdeführers (Bf) betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1994 und 1995 wurde mit der Berufungsentscheidung der Finanzlandesdirektion für Wien, NÖ und Bgld vom 04.12.2002 zur Gz RV/ XYZ /2001 abgeschlossen.

Dieser Bescheid erwuchs in Rechtskraft.

Mit Urteil des Landesgerichts für Strafsachen Wien vom 24.02.2010, Gz ABC , wurde FG des Abgabenbetrugs für schuldig erkannt und zu einer Haftstrafe verurteilt. Das Urteil wurde dem Bf, der sich dem Verfahren als Privatbeteiligter angeschlossen hatte, am 11.11.2010 zugestellt.

Der Bf vertritt die Ansicht, er habe mit der Zustellung des Urteils Kenntnis von Wiederaufnahmsgründen erlangt und beantragte mit Schriftsatz vom 24.01.2011 beim Finanzamt Baden Mödling (FA) die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer 1994 und 1995.

Das FA wies den Wiederaufnahmsantrag mit Bescheid vom 22.06.2011 zurück und führte in der Begründung aus:

"Die Zurückweisung erfolgte, weil die Eingabe nicht fristgerecht eingegbracht wurde.

Gemäß § 304 BAO ist nach Eintritt der Verjährung 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 (...) 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 BAO zugrunde liegt.

Bei der Fünfjahresfrist des § 304 lit b BAO ist unter Rechtskraft die formelle Rechtskraft eines Bescheides zu verstehen. Ein Bescheid ist formell rechtskräftig, wenn er durch ordentliche Rechtsmittel (Berufung) nicht oder nicht mehr anfechtbar ist (...). Die vorgenannte Fünfjahresfrist ist vor allem bedeutsam, wenn die Frist des § 304 lit a BAO im Zeitpunkt der Stellung des Antrages auf Wiederaufnahme bereits abgelaufen war, also für die nach Ablauf der sogenannten absoluten Verjährungsfrist des § 209 Abs 3 BAO gestellten Wiederaufnahmsanträge. Ein Antrag im Sinne des § 304 BAO ist somit rechtzeitig, wenn er vor Ende der Sieben- bzw Fünfjahresfrist eingebracht wird, wobei die rechtzeitige Postaufgabe ausreichend ist (...).

Im vorliegenden Fall wird die Wiederaufnahme der Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 1994 und 1995 begehrte. Für beide Jahre wurde das Verfahren mit Berufungsentscheidung der Finanzlandesdirektion vom 4.12.2002 abgeschlossen (...). Somit hat die Verjährungsfrist mit Ablauf des Jahres 2002 begonnen, weil gegen die Entscheidung der Finanzlandesdirektion kein ordentliches Rechtsmittel (Berufung) möglich war und daher die betreffenden Bescheide formell rechtskräftig geworden sind. Ein Antrag auf Wiederaufnahme wäre somit nur bis Ende des Jahres 2007 möglich gewesen (siehe § 304 lit b BAO).

Da der Eintritt der Verjährung im Abgabenverfahren von Amts wegen zu beachten ist, war der gegenständliche Wiederaufnahmsantrag zwingend zurückzuweisen (...)."

In der gegen diesen Bescheid form- und fristgerecht eingebrachten Berufung brachte der Bf iW vor, seine Eingabe vom 24.01.2011 sei fristgerecht eingebracht worden.

Der Regelungsinhalt der Berufungsentscheidung der FLD für Wien, Nö u Bgld vom 04.12.2002 zur Gz RV/XYZ/2001 betreffend Umsatzsteuer 1994 und 1995 stelle auf den Zeitraum der Jahre 1994 und 1995 ab.

Die formelle Rechtskraft (ein Bescheid könne nicht oder nicht mehr mit ordentlichen Rechtsmitteln angefochten werden) binde auch den VwGH, sodass er im Falle einer Bescheidbeschwerde den formell rechtskräftigen Bescheid nur auf Grundlage der zum Zeitpunkt der Erlassung des beschwerdegegenständlichen Bescheides bestehenden Sach- und Rechtslage überprüfen dürfe.

Daraus folge, dass der Zeitpunkt des Eintritts der formellen Rechtskraft des genannten Berufungsbescheides von der Behörde korrekt mit 04.12.2002 angenommen worden sei. Damit sei bei Wiederaufnahmsanträgen jene Rechtslage heranzuziehen, die am 04.12.2002 bestanden habe.

Das FA wende im ggstdl Zurückweisungsbescheid vom 22.06.2011 die Rechtslage im Zeitpunkt des nunmehr ergangenen Zurückweisungsbescheides an. Dies sei unzulässig. Einerseits gelte die Zweifelsregel, dass die Behörde iA das im Zeitpunkt der Erlassung ihres Bescheides geltende Recht anzuwenden habe, dann nicht, wenn eine ausdrückliche Übergangsbestimmung vorliege, sowie auch dann nicht, wenn der Regelungstatbestand der Norm, um deren Anwendung es gehe, auf einen bestimmten Zeitpunkt oder einen bestimmten Zeitraum abstelle.

Der Antrag des Bf stelle auf die Wiederaufnahme des mit Bescheid vom 04.12.2002 abgeschlossenen Berufungsverfahrens ab, mit welchem über den Abgabenzzeitraum 1994 und 1995 entschieden worden sei. Schon aus diesem Grunde sei die Rechtslage im Zeitpunkt 04.12.2002 anzuwenden und nicht jene zum Zeitpunkt der Erlassung des ggstdl Zurückweisungsbescheides.

Darüber hinaus existierten die Übergangsregeln des § 323 Absätze 16 und 18 BAO, welche lauten:

...

Der VwGH habe hierzu mit Erkenntnis vom 28.10.2009, ZI 2005/15/0022, ausgesprochen, dass die Übergangsbestimmung des § 323 Abs 18 BAO idF AbgÄndG 2004 dem Ziel diene, dass die Verkürzung von Verjährungsvorschriften durch das Steuerreformgesetz 2005 und das AbgÄndG 2004 keinen Einfluss auf anhängige Berufungsverfahren habe. Zur weiteren Klarstellung dieser Bestimmungen habe der VwGH hierzu im Erkenntnis vom 23.09.2010, ZI 2010/15/0112, ausgesprochen, dass die Übergangsregelung des § 323 Abs 18 BAO für Außenprüfungen und Buch- und Betriebsprüfungen iSd § 147 BAO idF vor dem SteuerreformG 2005 sowie für die Prüfung der Aufzeichnungen iSd § 151 BAO idF vor dem SteuerreformG 2005 gelte. Für Nachforderungen bzw Gutschriften als Folge solcher Prüfungen sei gemäß § 323 Abs 18 BAO die Neufassung des § 209 Abs 1 BAO nicht vor dem 01.01.2006 anzuwenden, wenn der Beginn der betreffenden Amtshandlung vor dem 01.01.2005 gelegen sei.

Diese Übergangsregel regle somit einen sehr eingeschränkten Bereich und ordne jedenfalls keine Rückwirkung auf Sachverhalte an, die vor dem Inkrafttreten der novellierten Bestimmungen des § 209 BAO idF des SteuerreformG 2005 am 01.01.2005 gelegen seien.

Die novellierten Verjährungsbestimmungen hätten daher gemäß § 5 ABGB auf vorhergegangene Handlungen und vorher erworbene Rechte des Abgabepflichtigen keinen Einfluss.

Dieser Ausfluss des rechtsstaatlichen Prinzips der Bundesverfassung solle dem Gesetzesunterworfenen Rechtssicherheit uA auch über den zeitlichen Geltungsbereich gesetzlicher Vorschriften hinaus geben; er solle darauf vertrauen können, dass die vom einfachen Gesetzgeber erlassene Norm grs und jedenfalls nur für die Zukunft wirke, wenn an sein Verhalten bestimmte Rechtsfolgen geknüpft würden.

Zu dieser Rechtssicherheit gehöre auch, dass seine Rechte auf Erhebung von Rechtsmitteln und Rechtsbehelfen, die er im bescheidgegenständlichen Zeitpunkt

innehätte und die daher dem Bescheid immanent und daher auch von der Rechtskraft des Bescheides umfasst seien, entsprechend ausüben könne.

Schließlich habe der VwGH im Erkenntnis vom 16.12.2010, ZI 2007/16/0188 folgendes ausgesprochen:

"Bei der Fünfjahresfrist des § 304 lit b BAO ist unter Rechtskraft die formelle Rechtskraft zu verstehen. Diese Frist ist vor allem bedeutsam, wenn die Frist des § 304 lit a BAO im, Zeitpunkt der Stellung des Wiederaufnahmsantrags bereits abgelaufen ist (somit insbesondere für nach Ablauf der sog. absoluten Verjährungsfrist des § 209 Abs. 3 BAO gestellte Wiederaufnahmsanträge: vgl. Ritz, a.a.O.). Nach § 304 BAO kann somit der Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens – unabhängig von dem Vorliegen der Voraussetzungen für die amtswegige Wiederaufnahme – auch nach Eintritt der Verjährung gestellt werden, sofern er vor dem Ablauf von fünf Jahren nach Eintritt der Rechtskraft gestellt wird."

Ausgehend von der dargestellten Rechtslage hätte die belangten Behörde von der Rechtslage zum 04.12.2002 ausgehen müssen.

Demgemäß hätte der Lauf der absoluten Verjährungsfrist nach § 304 lit a BAO mit Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden sei, somit mit Ablauf des 31.12.2002 begonnen.

Davon ausgehend hätte die absolute Verjährungsfrist von 10 Jahren am 31.12.2012 geendet, sodass der Bf den Wiederaufnahmsantrag jedenfalls bis zum 31.12.2012 hätte stellen können.

Der Wiederaufnahmsantrag vom 24.01.2011 sei jedenfalls rechtzeitig gestellt.

Eine Prüfung, ob die Fünfjahresfrist des § 304 lit b BAO eingehalten worden sei, wäre nicht mehr zulässig, da diese voraussetze, dass die absolute Verjährungsfrist von 10 Jahren im Zeitpunkt der Antragstellung bereits abgelaufen sei.

Hätte die belangte Behörde die anzuwendende Rechtslage beachtet, so hätte sie keinen Zurückweisungsbescheid erlassen, sondern den Wiederaufnahmsantrag des Bf inhaltlich geprüft.

Das Finanzamt legte die Berufung ohne Erlassung einer BVE der Abgabenbehörde zweiter Instanz vor.

Über die Beschwerde wurde erwogen

Eingangs wird darauf hingewiesen, dass die am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat anhängigen Berufungen gemäß § 323 Abs 38 BAO vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art 130 Abs 1 B-VG zu erledigen sind.

Folgender Sachverhalt steht fest:

Das Abgabenverfahren des Beschwerdeführers (Bf) betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1994 und 1995 wurde mit der Berufungsentscheidung der Finanzlandesdirektion für Wien, NÖ und Bgld vom 04.12.2002 zur Gz RV/XYZ/2001 abgeschlossen.

Dieser Bescheid erwuchs in Rechtskraft.

Mit Urteil des Landesgerichts für Strafsachen Wien vom 24.02.2010, Gz ABC, wurde FG des Abgabenbetrugs für schuldig erkannt und zu einer Haftstrafe verurteilt. Das Urteil wurde dem Bf, der sich dem Verfahren als Privatbeteiligter angeschlossen hatte, am 11.11.2010 zugestellt.

Der Bf vertritt die Ansicht, er habe mit der Zustellung des Urteils Kenntnis von Wiederaufnahmsgründen erlangt und beantragte mit Schriftsatz vom 24.01.2011 beim FA Baden Mödling die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer 1994 und 1995.

Das FA Baden Mödling wies den Wiederaufnahmsantrag mit Bescheid vom 22.06.2011 als nicht fristgerecht zurück.

Rechtliche Beurteilung:

§ 304 BAO, Inkrafttreten:

Durch Art VII Z 1 des Steuerreformgesetzes 2005, BGBI I Nr 57/2004, wurde die Bundesabgabenordnung (BAO) uA insofern geändert, als in § 304 an die Stelle der Zahl „zehn“ die Zahl „sieben“ tritt.

§ 304 BAO idF BGBI I Nr 57/2004 lautet daher:

„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.“

Ebenfalls durch Art VII Z 1 des Steuerreformgesetzes 2005, BGBI I Nr 57/2004BGBI I Nr 57/2004 wurde die Verjährungsfrist des § 207 Abs 2 für hinterzogene Abgaben von zehn auf sieben Jahre verkürzt.

Schließlich wurde ebenda bezüglich der zit Bestimmungen der BAO folgende Inkrafttretensbestimmung normiert:

„In § 323 wird folgender Abs. 16 angefügt:

„(16) Die §§ 207, 209, 209a und 304 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBI. I Nr. 57/2004 treten mit 1. Jänner 2005 in Kraft. § 209 Abs. 3 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBI. I Nr. 57/2004 tritt für Nachforderungen auf Grund einer Außenprüfung (§ 147 Abs. 1), wenn der Beginn der Amtshandlung vor dem 1. Jänner 2005 gelegen ist, erst mit 1. Jänner 2006 in Kraft.“

Das BGBI I Nr 57/2004 wurde am 04.06.2004 ausgegeben.

Die Änderungen traten daher mit 01.01.2005 in Kraft und galten bis 31.12.2013.

Die diesbezüglichen Erläuternden Bemerkungen lauten:

„Zu Z 4 (§ 304): Für Anträge auf Wiederaufnahme von Verfahren beträgt die Frist des § 304 lit. a BAO zehn Jahre. Sie ist ident mit der für hinterzogene Abgaben maßgebenden Verjährungsfrist des § 207 Abs 2 zweiter Satz BAO. Die Verkürzung dieser Verjährungsfrist auf sieben Jahre bedingt daher eine Verkürzung der Frist des § 304 lit. a BAO.

Wie bisher sind (nach § 304 lit. b BAO) Wiederaufnahmsanträge aus Verjährungssicht rechtzeitig, wenn sie vor Ablauf einer Frist von fünf Jahren nach Eintritt der Rechtskraft des das Verfahren abschließenden Bescheides eingebbracht werden.“

Die vor dieser Änderung seit 27.08.1994 geltende Fassung des § 304 BAO idF BGBI 681/1994 lautete:

"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 zehn 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."

Streitpunkte:

In Streit steht, ob im ggstdl Fall die zum Zeitpunkt des Zurückweisungsbescheides des FA vom 22.06.2011 geltende oder die zum Zeitpunkt der Berufungsentscheidung der Finanzlandesdirektion für Wien, NÖ und Bgld vom 04.12.2002 geltende Rechtslage anzuwenden ist, was die Konsequenzen daraus sind bzw wann der Lauf der absoluten Verjährungsfrist beginnt.

Anzuwendende Rechtslage:

Abgabenrechtliche Verjährungsbestimmungen sind Normen des Verfahrensrechts (vgl zB VwGH 22.09.1989, 87/17/0271), bei denen es nicht auf die Verhältnisse im Zeitpunkt der Entstehung des Abgabenanspruches, sondern auf die im Zeitpunkt von dessen Durchsetzung gegebenen Verhältnissen ankommt. Daher ist das neue Verjährungsrecht auch auf solche Rechtsvorgänge anzuwenden, die sich vor seinem Inkrafttreten ereignet haben (vgl Ritz, BAO⁴, § 209 Tz 42; VwGH 30.04.2003, 2002/16/0076; VwGH 16.12.2004, 2004/16/0146).

Das FA ist daher im Recht, wenn es die zum Zeitpunkt des Zurückweisungsbescheides geltende Rechtslage anwendet.

Der Argumentation des Bf kann nicht gefolgt werden.

Aus dem Zeitpunkt der formellen Rechtskraft des genannten Berufungsbescheides kann für die bei Wiederaufnahmsanträgen anzuwendende Rechtslage hinsichtlich von

Verjährungsbestimmungen nichts gewonnen werden. Die formelle Rechtskraft des Berufungsbescheides ist allerdings im Rahmen des § 304 lit b BAO von Bedeutung (siehe unten).

Auch auf die Verhältnisse im Zeitpunkt der Entstehung des Abgabenanspruches ist eben nicht abzustellen.

Richtig ist, dass eine explizite Inkrafttretensbestimmung existiert, nämlich der oben zit § 323 Abs 16 BAO idF BGBI I Nr 57/2004. Demnach tritt § 304 (und auch § 207) BAO am 01.01.2005 in Kraft.

Die diesbezüglichen Erläuterungen zur Regierungsvorlage lauten:

„Zu Z 5 (§ 323): Verjährungsbestimmungen sind Normen des Verfahrensrechts (...).

Daher bedeutet ein In-Kraft-Treten von Änderungen solcher Bestimmungen, dass ab In-Kraft-Treten grundsätzlich die neue Regelung anzuwenden ist. Die Verkürzung der Verjährungsfristen betrifft somit auch Abgaben, für die der Anspruch vor dem 1. Jänner 2005 entstanden ist.“

Das vom Bf herangezogene Erkenntnis VwGH vom 28.10.2009, 2005/15/0022, betrifft den § 209a BAO, wonach einer Abgabenfestsetzung, die in einer Berufungsentscheidung zu erfolgen hat, der Eintritt der Verjährung nicht entgegen steht.

Der VwGH führt dazu aus:

"Diese Übergangsbestimmung dient dem Ziel, dass die Verkürzung von Verjährungsvorschriften durch das Steuerreformgesetz 2005, BGBI I 2004/57, und das AbgÄG 2004, BGBI I 2004/180, keinen Einfluss auf anhängige Berufungsverfahren hat (vgl. Ritz, BAO³, § 209a, Tz 17)".

Im vorliegenden Fall ist jedoch zum Zeitpunkt der Verkürzung der Verjährungsfrist kein Berufungsverfahren anhängig. Dieses wurde mit Bescheid vom 04.12.2002 abgeschlossen. Vielmehr ist zu beurteilen, ob der am 24.01.2011 eingebrachte Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens nach § 304 BAO fristgerecht oder verspätet eingebracht wurde. Das zit Erk des VwGH ist daher zur Lösung ggstdl Rechtsfrage nicht geeignet.

Nach § 323 Abs 18 vorletzter Satz idF BGBI I Nr 76/2011 (in Kraft von 02.08.2011 – 31.03.2012) gilt uA § 209a Abs 2 sinngemäß für den Fall der Verkürzung der Verjährungsfrist durch die Neufassung des § 304 durch BGBI I Nr 57/2004 (Steuerreformgesetz 2005). Diese Bestimmung dient dem Ziel, dass die Verkürzung der Frist von zehn auf sieben Jahre keinen Einfluss auf die meritorische Erledigung von Wiederaufnahmsanträgen hat, die nach der bisherigen Rechtslage rechtzeitig (somit innerhalb der Zehnjahresfrist) gestellt wurden (vgl Ritz, BAO⁴, § 304, Tz 9).

Im vorliegenden Fall wurde der Antrag auf Wiederaufnahme am 24.01.2011, somit Jahre nach der Änderung der Rechtslage (die Verkürzung der Verjährungsfrist von 10 Jahre auf 7 Jahre trat am 01.01.2005 in Kraft) gestellt, sodass auch die diesbezügliche Bestimmung nicht greift.

Es wird die Wiederaufnahme der Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 1994 und 1995 begehrt. Für beide Jahre wurde das Verfahren mit Berufungsentscheidung der Finanzlandesdirektion für Wien, NÖ und Bgld vom 04.12.2002 abgeschlossen und somit die Abgabe rechtskräftig festgesetzt.

§ 209a Abs 2 BAO gelangt daher nicht zur Anwendung. Das Argument des Bf geht ins Leere.

Auch § 209 Abs 1 und 2 BAO (Verlängerung der Verjährungsfrist durch Amtshandlungen etc, Hemmung der Verjährung) ist nicht streitgegenständlich; § 323 Abs 18 BAO – Inkrafttreten der Neufassung des § 209 Abs 1 BAO (idF AbgÄndG 2004) – kommt daher ebenfalls nicht zur Anwendung, sodass auch das Erkenntnis des VwGH vom 23.09.2010, 2010/15/0112, das zur Inkrafttretensregelung des § 323 Abs 18 BAO, welche darauf abstellt, ob der "Beginn" der Amtshandlung vor dem 01.01.2005 gelegen ist, ergangen ist, zur Lösung ggstdl Rechtsfrage nichts beitragen kann.

Absolute Verjährung:

Um die Zulässigkeit der Wiederaufnahme des Verfahrens und damit des auf diese Maßnahme gerichteten Antrags beurteilen zu können, ist zuerst zu prüfen, ob die absolute Verjährung hinsichtlich der Umsatzsteuer 1994 und 1995 bereits eingetreten ist.

Nach § 209 Abs 3 BAO verjährt das Recht auf Festsetzung einer Abgabe spätestens zehn Jahre nach Entstehung des Abgabenanspruches (§ 4).

Die sog absolute Verjährungsfrist ist weder verlängerbar noch hemmbar (vgl Ellinger ua, BAO³, § 209 Anm 14).

Diese Frist wurde durch BGBI I Nr 57/2004 (StRefG) 2005 von 15 auf 10 Jahre verkürzt und trat gemäß § 323 Abs 16 BAO idF BGBI I Nr 57/2004 am 01.01.2005 in Kraft und ist daher im ggstdl Fall anzuwenden.

Die absolute Verjährung bei der Umsatzsteuer beginnt nicht erst mit Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist, sondern, weil der Umsatzsteuer - Abgabenanspruch gemäß § 19 UStG 1994 regelmäßig monatlich entsteht, schon vor Ablauf des entsprechenden Kalenderjahres zu laufen (vgl auch Ritz, BAO⁴, § 207 Tz 14c).

Nimmt man der Einfachheit halber den Beginn der Verjährung hinsichtlich Umsatzsteuer 1994 spätestens mit Ablauf des Jahres 1995 und hinsichtlich Umsatzsteuer 1995 spätestens mit Ablauf des Jahres 1996 an (Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist), so ist spätestens mit Ablauf des Jahres 2004 bzw mit Ablauf des Jahres 2005 die absolute Verjährung eingetreten. Am Eintritt der absoluten Verjährung ändert auch der Umstand nichts, dass die absolute Verjährungsfrist erst mit dem Steuerreformgesetz 2005, BGBI I Nr 57/2004 ab 01.01.2005 von fünfzehn auf zehn Jahre verkürzt wurde, da die Verkürzung der Verjährungsfristen auch Abgaben betrifft, für die der Anspruch vor dem 1. Jänner 2005 entstanden ist (siehe oben).

Im Übrigen wird bemerkt, dass auch eine fünfzehnjährige Verjährungsfrist im Jahr 2011 bereits abgelaufen wäre.

Das Vorbringen des Bf, der Lauf der absoluten Verjährungsfrist hätte nach § 304 lit a BAO mit Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden sei, somit mit Ablauf des 31.12.2002 begonnen, ist nicht nachvollziehbar. Der Abgabenanspruch (die Steuerschuld) entsteht bei der Umsatzsteuer nach § 19 Abs 2 Z 1 lit a UStG für Lieferungen und sonstige Leistungen grs mit Ablauf des Kalendermonats, in dem die Lieferungen oder sonstigen Leistungen ausgeführt worden sind. Für die Behauptung, der Abgabenanspruch entstehe (erst) mit Ablauf des Jahres, in dem über das Berufungsverfahren rechtskräftig entschieden worden sei, fehlt jegliche rechtliche Grundlage.

Zulässigkeit der Wiederaufnahme des Verfahrens nach § 304 lit a BAO:

Für die Bewilligung der Wiederaufnahme (= Wiederaufnahme auf Antrag) sieht § 304 BAO Ausnahmen von der grundsätzlich maßgebenden Befristung durch die Verjährung vor. Die Siebenjahresfrist des § 304 lit a BAO ist unterbrechbar (bzw ab 2005 verlängerbar) und hemmbar.

Die absolute Verjährungsfrist des § 209 Abs 3 BAO begrenzt auch die Frist des § 304 lit a BAO (vgl Ritz, BAO⁴, § 304 Tz 5 unter Hinweis auf Ellinger uA, BAO³, § 209 Anm 20 und § 304 Anm 2 und VwGH 16.12.2010, 2007/16/0188).

Der gegenständliche Wiederaufnahmeantrag wurde am 24.01.2011, somit nach Eintritt der absoluten Verjährung und daher verspätet eingebracht.

Daher ist der Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens nach § 304 lit a BAO nicht zulässig.

Zulässigkeit der Wiederaufnahme des Verfahrens nach § 304 lit b BAO:

Richtig ist das Vorbringen, dass bei der Fünfjahresfrist des § 304 lit b BAO unter Rechtskraft die formelle Rechtskraft zu verstehen ist (vgl Ritz, ÖStZ 1995, 120; Ellinger uA, BAO³, § 304 Anm 5). Diese Frist ist vor allem bedeutsam, wenn die Frist des § 304 lit a BAO im Zeitpunkt der Stellung des Wiederaufnahmsantrags bereits abgelaufen ist, somit insbesondere für nach Ablauf der absoluten Verjährungsfrist des § 209 Abs 3 BAO gestellte Wiederaufnahmsanträge (vgl Erk des VwGH vom 16.12.2010, 2007/16/0188).

Nach § 304 lit b BAO kann somit der Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens – unabhängig von dem Vorliegen der Voraussetzungen für die amtswegige Wiederaufnahme – auch nach Eintritt der Verjährung gestellt werden, sofern er vor dem Ablauf von fünf Jahren nach Eintritt der Rechtskraft gestellt wird (vgl VwGH aaO).

Im ggstdl Fall wurde das Verfahren betreffend Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 1994 und 1995 mit Berufungsentscheidung der Finanzlandesdirektion für Wien, NÖ und Bgld vom 4.12.2002 abgeschlossen. Damit wurden die betreffenden Bescheide unbestritten formell rechtskräftig.

Somit hat die Verjährungsfrist mit Ablauf des Jahres 2002 begonnen.

Ein Antrag auf Wiederaufnahme nach § 304 lit b BAO ist damit bis Ende des Jahres 2007 zulässig gewesen. Der am 24.01.2011 eingebrachte Wiederaufnahmsantrag wurde daher nicht innerhalb der Fünfjahresfrist des § 304 lit b BAO und somit verspätet eingebracht.

Daher ist der Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens nach § 304 lit b BAO nicht zulässig.

Conclusio :

Der am 24.01.2011 eingebrachte Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens war nicht fristgerecht und daher unzulässig. Er wurde vom FA zu Recht zurückgewiesen.

Zulässigkeit einer Revision:

Es liegen keine Rechtsfragen grundsätzlicher Bedeutung vor. Die zu lösende Rechtsfrage, nämlich welche Rechtslage auf ggstdl Sachverhalt anzuwenden ist, ist eindeutig geklärt (vgl Erkenntnisse des VwGH vom 22.09.1989, 87/17/0271; 30.04.2003, 2002/16/0076; 16.12.2004, 2004/16/0146). 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).

Es war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 2. März 2015