

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache A, Adr, vertreten durch Rechtsanwalt , über die Beschwerde vom 15.10.2015 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 18.09.2015, ErfNr, betreffend Zurückweisung des Antrages gemäß § 303 BAO auf Wiederaufnahme des Verfahrens (betreffend Schenkungssteuer) 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**

Verfahrenshergang:

**1)** Das Finanzamt hatte Herrn A (= Beschwerdeführer, Bf) mit Bescheid vom 27.8.2013 betreffend zweier Zuwendungen von Herrn B, nämlich der Übernahme/Abdeckung von Krediten am 28.8.2003 (€ 161.391,44) und am 12.8.2004 (€ 179.608,82), die Schenkungssteuer vorgeschrieben.

Die dagegen erhobene Berufung (bzw. nunmehr Beschwerde) wurde vom Bundesfinanzgericht (BFG) mit Beschluss vom 17.11.2014, RV/3100545/2014, als verspätet zurückgewiesen.

Die gegen diesen BFG-Beschluss eingebrachte außerordentliche Revision wurde vom Verwaltungsgerichtshof mit Beschluss vom 26.2.2015, Ra 2015/16/0012, zurückgewiesen. Der Schenkungssteuerbescheid vom 27.8.2013 ist daher in Rechtskraft erwachsen.

**2)** Mit Antrag datiert vom 4.8.2015, beim Finanzamt eingelangt am 28.8.2015, wurde die Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 BAO betr. Festsetzung der Schenkungssteuer begehrt und im Wesentlichen ausgeführt:

Die Voraussetzungen nach § 303 Abs. 1 lit b BAO lägen vor, da nach Ergehen des VwGH-Beschlusses aufgrund umfangreicher Recherchen (Gespräche und Korrespondenz mit den betr. Banken) Tatsachen und Beweismittel neu hervorgekommen seien, die belegen würden, dass die mit Bescheid vom 27.8.2013 vorgeschriebene Schenkungssteuer ausgehend von einer überhöhten Bemessungsgrundlage ermittelt worden sei. Zum Nachweis wurde ein Konvolut an Unterlagen (ua. Korrespondenz mit verschiedenen Banken, Kontoauszüge) vorgelegt sowie die Wiederaufnahme des Verfahrens und Festsetzung der Schenkungssteuer von einer verminderten Bemessungsgrundlage beantragt.

**3)** Das Finanzamt hat den Antrag auf Wiederaufnahme mit Bescheid vom (abgefertigt am) 18.9.2015, StrNr, mit folgender Begründung zurückgewiesen:

Bei hinterzogenen Abgaben betrage die Verjährungsfrist 10 Jahre. Die Eingabe vom 28.8.2015 sei daher im Hinblick auf die (betr. der Zuwendungen aus 2003 und 2004) mit Ablauf der Jahre 2013 und 2014 eingetretene Verjährung iSd § 304 BAO nicht fristgerecht, dh. erst nach Eintritt der Verjährung eingebracht worden, weshalb eine Wiederaufnahme nicht zulässig sei.

**4)** In der dagegen rechtzeitig erhobenen Beschwerde wird eingewendet:

Die Zustellung des Zurückweisungsbescheides sei trotz ausgewiesener Vollmacht nicht an den ausgewiesenen Rechtsvertreter, sondern an den Antragsteller (= Bf) und daher nicht gesetzmäßig erfolgt.

Abgesehen von der zutreffenden 10jährigen Verjährungsfrist bei hinterzogenen Abgaben werde vom Finanzamt übersehen, dass gem. § 209 Abs. 1 BAO die Verjährungsfrist (jeweils) um ein Jahr verlängert werde, wenn innerhalb der Verjährungsfrist nach § 207 BAO nach außen erkennbare Amtshandlungen – wie zB Vorhalte, Abgabenbescheide, Berufungsentscheidungen - unternommen würden. Aufgrund des gegenständlichen Verfahrensablaufes – nämlich Steuerbescheid im Jahr 2013, BFG-Entscheidung 2014 und ao. Revision samt VwGH-Entscheidung im Jahr 2015 – sei die Verjährungsfrist wegen dieser Verlängerungshandlungen gemäß § 209 Abs. 1 BAO zweimal um je ein Jahr, dh. um zwei Jahre bis 2016 verlängert worden.

Der Zurückweisungsbescheid sei daher aufzuheben und inhaltlich über den Antrag auf Wiederaufnahme zu entscheiden.

**5)** Die abweisende Beschwerdeentscheidung vom 29.10.2015 wurde ua. dahin begründet, dass die Frist von 10 Jahren auch bei der absoluten Verjährung (§ 209 Abs. 3 BAO) zu beachten sei; diese sei weder verlängerbar noch hemmbar.

6) Im Vorlageantrag vom 25.11.2015 wurde die Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem BFG beantragt und nach eingehender Darstellung des gesamten bisherigen Verfahrensablaufes nochmals wie folgt eingewendet:

*"Wie bereits in der Beschwerde ausgeführt, verlängert sich gemäß § 209 Abs. 1 BAO die Verjährungsfrist um ein Jahr, wenn innerhalb der absoluten Verjährungsfrist nach § 207 BAO nach außen erkennbare Handlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabenverpflichteten von der Abgabenbehörde unternommen wird. Um ein weiteres Jahr verlängert sich sodann die Verjährungsfrist, wenn solche Amtshandlungen in einem Jahr vorgenommen werden, bis zu dessen Ablauf die Verjährungsfrist verlängert ist.*

*Die in gegenständlicher Angelegenheit begründeten Zuwendungen erfolgten im Jahr 2003 und 2004. Die absolute Verjährung wäre somit am 31.12.2013 bzw. 31.12.2014 eingetreten; aufgrund der Amtshandlungen in den Jahren 2013 und 2014 wurde jedoch die absolute Verjährungsfrist gemäß § 209 Abs. 1 BAO jeweils um ein Jahr verlängert. Die absolute Verjährung ist daher noch nicht eingetreten.*

*Die Begründung der Berufungsvorentscheidung vermag dem auch nicht zu widersprechen, da auf die Verlängerung der Verjährungsfrist gemäß § 201 Abs. 1 BAO nicht eingegangen wird".*

7) In Beantwortung eines Vorhaltschreibens vom 20.6.2017, worin das BFG die bezughabende Rechtslage ausführlich darlegt, wurde seitens des Bf im Schreiben vom 10.7.2017 auf die bisherigen Schriftsätze verwiesen sowie auf die beantragte Durchführung einer mündlichen Verhandlung verzichtet.

### **Über die Beschwerde wurde erwogen:**

**A)** Zu dem in der Beschwerde monierten Zustellmangel ("*nicht gesetzmäßige Zustellung des Zurückweisungsbescheides an den Bf trotz ausgewiesener Vollmacht*") ist vorab festzuhalten, dass nach § 9 Abs. 3 Zustellgesetz (ZustG), BGBl I 2004/10 idgF, dann wenn – wie hier – ein Zustellbevollmächtigter bestellt ist, die Behörde diesen als Empfänger zu bezeichnen hat. Geschieht dies nicht, so gilt die Zustellung in dem Zeitpunkt als bewirkt, in dem das Dokument dem Zustellungsbevollmächtigten tatsächlich zugekommen ist.

Nach weitaus überwiegender Lehrmeinung wie auch Rechtsprechung des OGH gilt als allgemeiner Verfahrensgrundsatz, dass kein nachträgliches Berufen auf einen Zustellmangel möglich ist, wenn dem Zustellinhalt gemäß reagiert wurde (OGH 17.10.1996, 8 Ob 2090/96b; OGH 5.8.1999, 1 Ob 190/99v; OGH 27.4.2004, 10 ObS 376/02w; *Gitschthaler in Rechberger*, ZPO<sup>2</sup>, Tz 9 zu § 7 ZustG; *Stumvoll in Fasching/Konecny*<sup>2</sup>, Erg. Bd. Tz 23 zu § 7 ZustG).

Gegenständlich wurde durch die Erhebung der Beschwerde an sich sowie zufolge dem dortigen Beschwerdevorbringen zweifelsfrei auf den Zustellinhalt entsprechend

reagiert und ist daher davon auszugehen, dass der Zurückweisungsbescheid dem Zustellungsbevollmächtigten "tatsächlich zugekommen" ist.

Nach Ansicht des BFG wurde damit iSd §§ 7 und 9 Abs. 3 ZustG ein allfällig vorhandener Zustellmangel saniert.

**B)** Zum Sachverhalt gilt festzuhalten, dass die der (vormaligen) Schenkungssteuervorschreibung mit Bescheid vom 27.8.2013 zugrunde liegenden Schenkungen bzw. freigebigen Zuwendungen unbestritten (siehe ua. dezidiert lt. eigenen Angaben im Vorlageantrag) in den Jahren 2003 und 2004 erfolgten, nämlich am 28.8.2003 und am 12.8.2004 ausgeführt wurden.

Diese Schenkungssteuervorschreibung ist – nach Zurückweisung der Beschwerde mit Beschluss des BFG vom 17.11.2014, RV/3100545/2014, und nach Zurückweisung der ao. Revision durch den VwGH mit Beschluss vom 26.2.2015, Ra 2015/16/0012 – endgültig in Rechtskraft erwachsen; das Schenkungssteuerverfahren ist damit abgeschlossen.

Fest steht, dass die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO mit Schriftsatz vom 4.8.2015, beim Finanzamt eingelangt am 28.8.2015, beantragt wurde.

## **C) Gesetzliche Bestimmungen und Rechtslage:**

### **1. zur Wiederaufnahme des Verfahrens:**

Zufolge § 303 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl 1961/194 idgF., kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn ua. nach lit b Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind.

Nach **§ 304 BAO** (idF BGBl I 2013/14 ab 1.1.2014) ist nach Eintritt der Verjährung eine Wiederaufnahme des Verfahrens nur zulässig, wenn der Wiederaufnahmsantrag vor Eintritt der Verjährung eingebracht ist.

Sinn dieser (mit der amtswegigen Wiederaufnahme harmonisierten) Bestimmung ist es, eine Wiederaufnahme zu verhindern, wenn die (damit gem. § 307 BAO zu verbindende neue) Sachentscheidung wegen Eintrittes der Verjährung nicht mehr erfolgen darf (zB VfGH 22.6.1992, G 3/92; siehe zu vor in: *Ritz*, BAO-Kommentar, 6. Aufl., Rz 3 zu § 304).

### **2. zur Verjährung:**

#### **a) Bemessungsverjährung:**

Gemäß § 207 Abs. 1 BAO unterliegt das Recht zur Abgabenfestsetzung der Verjährung (= Bemessungsverjährung).

Nach **§ 207 Abs. 2 BAO** beträgt die Verjährungsfrist grundsätzlich ("bei allen übrigen Abgaben"), sohin ua. bei der (vormaligen) Schenkungssteuer, fünf Jahre.

Soweit eine Abgabe hinterzogen ist, beträgt die Verjährungsfrist zehn Jahre.

Gemäß **§ 208 Abs. 1 lit a BAO** beginnt die Verjährung in den Fällen des § 207 Abs. 2 mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist, soweit nicht im Abs. 2 (Anm.: hinsichtlich der Erbschafts- und Schenkungssteuer unterliegenden *Erwerben von Todes wegen*) ein anderer Zeitpunkt bestimmt wird.

Zufolge **§ 209 Abs. 1 BAO** verlängert sich die Verjährungsfrist **des § 207** um ein Jahr (bzw. jeweils um ein weiteres Jahr), wenn innerhalb der Verjährungsfrist ua. nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches von der Abgabenbehörde unternommen werden.

Festgehalten wird, dass diese Verlängerungshandlungen sohin ausschließlich in Zusammenhalt mit der - grundsätzlich fünfjährigen - Verjährungsfrist nach § 207 BAO (der Bemessungsverjährung) vorgesehen sind.

#### **b) Absolute Verjährung:**

Gemäß **§ 209 Abs. 3 BAO** (idF des StReformG 2005, BGBl I 2004/57, ab 2005) verjährt das Recht auf Festsetzung einer Abgabe **spätestens zehn Jahre** nach Entstehung des Abgabenanspruches (§ 4).

Die Zehnjahresfrist bei dieser sogen. **absoluten Verjährung** beginnt demnach nicht nach Maßgabe der in § 208 BAO für die Verjährungsfristen nach § 207 BAO getroffenen Regelungen, dh. nicht erst mit *Ablauf des Jahres*, in dem der Anspruch entstanden ist (vgl. VwGH 21.9.2016, 2013/13/0127).

Die absolute Verjährungsfrist **ist weder verlängerbar noch hemmbar** (siehe zB *Ellinger* ua., BAO<sup>3</sup>, § 209 Anm 14). Sie war auch *nicht unterbrechbar* (iSd § 209 Abs. 1 idF vor dem StReformG 2005).

Das bedeutet, nur innerhalb der Grenzen der absoluten Verjährungsfrist (bzw. bis zu dieser absoluten zeitlichen Höchstgrenze von geltend 10 Jahren) ist auch (iSd § 209 Abs. 1 BAO) eine mehrmalige Unterbrechung oder Verlängerung der Bemessungsverjährung überhaupt möglich (vgl. VwGH 27.6.1984, 82/16/0081; siehe zu vor: *Ritz*, aaO, Rz 36 zu § 209 mit weiterem Schrifttum; *Rathgeber* in SWK 2005, Heft 3, S 87).

### **3. zur Entstehung des Abgabenanspruches/der Steuerschuld:**

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

In Abgabevorschriften enthaltene Bestimmungen über den Zeitpunkt der Entstehung des Abgabenanspruches (der Steuerschuld) bleiben unberührt (§ 4 Abs. 3).

Gemäß **§ 12 Abs. 1 Z 2 ErbStG** idF vor BGBl I 2007/39 entsteht die Steuerschuld bei Schenkungen unter Lebenden "mit dem Zeitpunkt der Ausführung der Zuwendung".

## D) Rechtliche Würdigung:

Im Gegenstandsfall war iSd § 12 Abs. 1 Z 2 ErbStG der Abgabenanspruch mit Ausführung der freigebigen Zuwendungen durch Herrn B am 28.8.2003 und am 12.8.2004 entstanden.

Damit ist gemäß § 209 Abs. 3 BAO hinsichtlich der beiden Zuwendungen spätestens nach 10 Jahren ab Entstehung der Steuerschuld, somit am 28.8.2013 und am 12.8.2014, die absolute Verjährung eingetreten.

Da die absolute Verjährungsfrist nach Obigem weder verlängerbar noch hemmbar ist, kommt - entgegen den diesbezüglichen Ausführungen im Vorlageantrag - etwa auch in diesem Zeitraum gesetzten Amtshandlungen (zB dem im Jahr 2014 durchgeführten BFG-Beschwerdeverfahren) keinerlei Verlängerungswirkung zu.

Wie oben dargelegt, sind solche Verlängerungshandlungen ausschließlich in Zusammenhalt mit der Verjährungsfrist nach § 207 BAO vorgesehen. Der Einwand, aufgrund der "Amtshandlungen" in den Jahren 2013 und 2014 sei die absolute Verjährungsfrist gem. § 209 Abs. 1 BAO jeweils um ein Jahr bis 2016 verlängert worden und sei sohin die absolute Verjährung noch nicht eingetreten, ist daher verfehlt.

Da der Wiederaufnahmsantrag erst am 28.8.2015 und somit zweifelsfrei erst *nach Eintritt der absoluten Verjährung* beim Finanzamt eingebracht wurde, ist dieser Antrag iSd § 304 BAO jedenfalls verspätet und eine Wiederaufnahme daher unzulässig.

Abschließend ist der Vollständigkeit halber festzuhalten, dass der Verfassungsgerichtshof nach Einleitung eines Gesetzesprüfungsverfahrens mittlerweile mit Erkenntnis vom 30.11.2017, G 131/2017, G 286/2017, die Bestimmung nach § 304 BAO zwar als verfassungswidrig aufgehoben hat. Diese Aufhebung tritt allerdings erst mit Ablauf des 31. Dezember 2018 in Kraft. Zudem stützt der VfGH seine Annahme, dass § 304 BAO dem aus dem Gleichheitssatz erfließenden Sachlichkeitsgebot widerspricht, auf folgende Begründung (siehe unter Rn. 20 und 23 des VfGH-Erkenntnisses):

*" ... Insbesondere dürfte sich das Anknüpfen an eine Verjährungsfrist von grundsätzlich drei bzw. fünf Jahren deshalb als unsachlich erweisen, weil damit die Möglichkeit einer Wiederaufnahme bei Ergreifung eines Rechtsmittels in vielen Fällen faktisch ausgeschlossen sein dürfte. ...*

*... Durch die Maßgeblichkeit der (drei- bzw. fünfjährigen; § 207 Abs. 2 BAO) Verjährungsfrist für die Möglichkeit einer Wiederaufnahme wird es aber – selbst unter Berücksichtigung des § 209 Abs. 1 BAO, wonach sich die Verjährungsfrist durch Verfolgungshandlungen um ein Jahr verlängert – in vielen Fällen nicht mehr möglich sein, nach Abschluss des (Rechtsmittel-)Verfahrens eine Wiederaufnahme des Verfahrens zu erwirken ...".*

Daraus ist ersichtlich, dass der VfGH die Verfassungswidrigkeit ausschließlich in Zusammenhalt mit der *Bemessungsverjährung* und den diesbezüglich in § 207 Abs. 2

BAO festgelegten Verjährungsfristen von drei oder fünf Jahren erblickt hat. Aus diesem Grund wird auch infolge der Aufhebung des § 304 BAO durch og. VfGH-Erkenntnis in der geltenden Rechtslage, dass ein nach Eintritt der (weder verlängerbaren noch hemmbaren) *absoluten Verjährung* eingebrachter Antrag auf Wiederaufnahme (§ 303 BAO) jedenfalls als verspätet und damit eine Wiederaufnahme als unzulässig zu betrachten ist, keine Änderung eintreten.

In Anbetracht obiger Sach- und Rechtslage konnte daher der Beschwerde kein Erfolg beschieden sein und war 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 Lösung der Fragen, wann der Abgabenanspruch entstanden ist und wann demzufolge die absolute Verjährung samt der Rechtsfolge der unzulässigen Wiederaufnahme eingetreten ist, ergibt sich bereits aus den jeweils maßgebenden, oben dargelegten gesetzlichen Bestimmungen. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung liegt damit nicht vor, sodass eine Revision nicht zulässig ist.

Innsbruck, am 11. Jänner 2018