

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Ri in der Beschwerdesache Bf., vertreten durch NN gegen den Bescheid des Zollamt O vom 29.08.2014, GZ-angefochtenerB betreffend Zurückweisung eines Antrags auf Wiederaufnahme des Verfahren gem § 303 BAO nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 29.11.2016 zu Recht erkannt: Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Verfahren vor der BH-O

Mit Antrag vom 20.4.2006 stellte die Rechtsvorgängerin der Bf, die RechtsvorgängerBf an die BH O-Land folgenden Antrag:

„Vor dem Hintergrund der obigen Ausführungen stellen wir somit den Antrag, die Bezirkshauptmannschaft O-Land als zuständige Behörde möge gemäß § 10 AISAG feststellen dass

- a) das hier zu beurteilende, in der Anlage der Firma HUM hergestellte Versatzmaterial kein Abfall gemäß § 2 Abs. 4 AISAG ist,*
- b) in eventu die zu beurteilende Beförderung der Shredderrestfraktion zur physikalischen Behandlung zwecks Herstellung des Versatzmaterials keinen AISAG-Beitragstatbestand gemäß § 3 Abs. 1 Z 4 iVm Z 1 bis 3 AISAG auslöst, und*
- c) somit für die Beförderung der Shredderrestfraktion zur Herstellung eines Versatzmaterials keine ALSAG-Beitragspflicht gegeben ist.“*

Die Antragstellerin führte zum Sachverhalt aus, dass die RechtsvorgängerBf als Rücknahmestelle, Erstübernehmer und Behandler entsprechend der Altfahrzeugeverordnung fungiere. Die insgesamt sechs, zur ARGE Y zusammengefassten Mitgliedsbetriebe verarbeiten pro Jahr ca. 100.000 Alt-KFZ, wobei ca 20 bis 25% des Materials als Shredderrestfraktion anfallen. Diese Restfraktion falle in zwei Qualitäten

an: Feinfraktion aus der Leichtfraktion und Siebfraktion aus der Nichteisenmetallfraktion. Die anfallende Shredderrestfraktion werde verschiedenen Behandlungswegen im Inland zugeführt. Im vorliegenden Fall ist der Bergversatz (stoffliche Verwertung) in der Grube Bonn im Weg der HUM GmbH für Abfallverwertung und Rcycling mbH zu beurteilen.

Durch den jahrzehntelangen Abbau von Kali- und Steinsalz seien in der Grube Bonn viele Hohlräume entstanden; der Betreiber des Bergwerks, die iudicata-KK GmbH & Co KG sei durch eine Entscheidung des Landesamts für Geologie und Bergwesen verpflichtet, im Wege der Einbringung bergfremder Versatzstoffe die geforderte Langzeitsicherheit für die Grube Bonn sicherzustellen. Durch eine gezielte Einbringung könne eine nachhaltige Sicherung gewährleistet werden. Die Bewilligung dieser Vorgehensweise sei an strenge Auflagen und Bedingungen geknüpft.

Des Weiteren führt die Antragstellerin aus, dass das Versatzmaterial nur vorläufig als Abfall anzusehen ist, weil die Herstellung als Versatzmaterial dazu führe, dass ein marktgängiges Produkt vorliege. Der Bergversatz mit Produkten unterliege nicht der AISAG-Beitragspflicht und damit auch nicht die Beförderung zur Herstellung eines Produkts, welches nachfolgend im Bergversatz eingesetzt werden soll. Die Antragstellerin weist auch darauf hin, dass die Shredderrestfraktion nur nach Deutschland befördert werde, um dort verarbeitet zu werden. Die bloße Beförderung zur physikalischen Behandlung sei nicht als beitragspflichtig zu qualifizieren, sondern nur die Beförderung zu einer in den Z 1 bis 3 leg cit genannten Tätigkeiten.

Der diesbezügliche Feststellungsbescheid der BH O wurde mit 17.12.2007, ÖÖÖ erlassen. Im Spruch wurde ausgeführt:

„I. Gemäß § 10 Abs. 1 Z. 1 i.V.m. § 2 Abs. 4 ALSAG i.V.m. § 2 Abs. 1 Abfallwirtschaftsgesetz 2002, BGBl. I Nr. 102/2002, in der Fassung BGBl. I Nr. 43/2007 (in der Folge kurz AWG 2002), wird festgestellt, dass es sich bei dem in der Anlage der Firma HUM hergestellten Versatzmaterial um Abfall handelt.

II. Gemäß § 10 Abs. 1 Z. 3 i.V.m. § 3 Abs. 1 Z. 4 und § 3 Abs. 1 Z. 1 lit. c ALSAG wird festgestellt, dass die Beförderung der in der RechtsvorgängerBf anfallenden Shredderrestfraktion zur Herstellung von Versatzmaterial in der Anlage der Firma HUM in Deutschland, welches anschließend untertags im aktiven Salzbergwerk Bonn X – Grube Bonn – eingesetzt wird, der Altlastenbeitragspflicht unterliegt“.

Die dagegen eingebrachte Berufung wurde mit Berufungserkenntnis des Amtes der Tiroler Landesregierung vom 30.4.2008, GZ-BE-FB-alt als unbegründet mit der Maßgabe abgewiesen, dass der Spruchpunkt II geändert wurde:

“Gemäß § 10 Abs. 1 Z 3 i.V.m. § 3 Abs. 1 Z 4 und § 3 Abs. 1 Z 1 lit. c AISAG wird festgestellt, dass mit der Beförderung der in der RechtsvorgängerBf anfallenden Shredderrestfraktion zum Bergversatz in der Anlage der iudicata GmbH & Co KG, Werk Bonn, nach erfolgter Vorbehandlung in der Anlage der HUM GmbH, nach Deutschland und somit außerhalb des Bundesgebietes, eine nach dem AISAG beitragspflichtige Tätigkeit vorliegt.“

Dieser Bescheid blieb unangefochten und ist in Rechtskraft erwachsen.

Abgabenverfahren

Es darf auf die rechtskräftige Entscheidung des UFS vom 14.7.2010, ZRV/0094-Z3K/09 verwiesen werden:

„Mit den Notifizierungsbescheiden vom 1. Juli 2005, Nr AT 000000, sowie vom 31. Mai 2006, Nr AT 000000, erteilte der Bundesminister für Land- und Forstwirtschaft, Umwelt und Wasserwirtschaft, die Zustimmung zur Verbringung von insgesamt 5.000 Tonnen Shredderrückständen (Leichtfraktion) nach Deutschland. Im Kalenderjahr 2006 sind dazu von der Bf nachweislich 2.738 Tonnen aus dem Bundesgebiet zum Zwecke des Bergversatzes ausgeführt worden.

Da die selbst zu berechnende Beitragsschuld nach dem Altlastensanierungsgesetz (ALSAG) beim zuständigen Zollamt weder angemeldet noch abgeführt worden war, setzte die Behörde die Beitragsschuld gemäß § 201 BAO mit Bescheid vom 2. Februar 2009 von Amts wegen fest und schrieb sie zur Entrichtung vor. Nach Darlegung des Sachverhalts und der anzuwendenden gesetzlichen Bestimmungen führt die Behörde begründend aus, durch ein von der Bf am 24. April 2006 beantragtes Feststellungsverfahren der BH O und ein darauf folgendes Berufungsverfahren beim Amt der Tiroler Landesregierung stehe die Beitragspflicht nach den Bestimmungen des ALSAG fest.

Gegen diese Entscheidung brachte die Bf mit Schreiben vom 3. März 2009 beim Zollamt O form- und fristgerecht das Rechtsmittel der Berufung ein. Im Wesentlichen argumentiert sie mit fachlichen Ausführungen, verfahrensgegenständlich würde kein ALSAG-Beitragstatbestand vorliegen. Untermauert wird diese Behauptung durch eine so genannte "Gemeinsame Erklärung" von österreichischen Shredderbetrieben. Darüber hinaus richtet sich die Berufung gegen die Festsetzung des Säumniszuschlags.

Die Berufung hatte keinen Erfolg. Mit Berufungsvorentscheidung (BVE) vom 10. April 2009 wurde sie als unbegründet abgewiesen. In den Erwägungsgründen verweist die Rechtsmittelbehörde erster Instanz neuerlich auf das Feststellungsverfahren nach § 10 ALSAG vor der BH O, in dem festgestellt wurde, dass es sich bei dem in der Anlage des deutschen Unternehmens B hergestellten Versatzmaterial um Abfall handelt und dass mit der Beförderung der Shredderrestfraktion zum Bergversatz in Deutschland, nach erfolgter Vorbehandlung bei der B, eine nach dem ALSAG beitragspflichtige Tätigkeit vorliegt. Die Entscheidung der BH O wurde im Berufungsverfahren vom Amt der Tiroler Landesregierung bestätigt. Weiters argumentiert die Behörde, die im Feststellungsverfahren rechtskräftig entschiedenen Fragen würden für die Zollbehörde Vorfragen iSd der Bestimmung des § 116 Abs 1 BAO darstellen, an die die Abgabenbehörden gebunden seien. Der Vorwurf der unrichtigen rechtlichen Beurteilung gehe infolge der Bindungswirkung an den gemäß § 10 Abs 1 ALSAG ergangenen Feststellungsbescheid ins Leere. Zudem könne dem Antrag auf Nichtfestsetzung des Säumniszuschlages nicht Rechnung getragen werden. Da der Abgabepflichtige in Kenntnis des rechtskräftigen Berufungserkenntnisses zum Feststellungsverfahren keine

Selbstberechnung und Anmeldung der Abgaben vorgenommen habe, so die Behörde, könne nicht davon ausgegangen werden, dass den Abgabepflichtigen kein grobes Verschulden an der Säumnis trifft.

Mit Schriftsatz vom 15. Mai 2009 brachte die anwaltlich vertretene Bf beim Unabhängigen Finanzsenat (UFS) dagegen form- und fristgerecht das Rechtsmittel der Beschwerde ein. Darin wurde die Berufungsvorentscheidung des ZA O vom 10. April 2009 sowohl hinsichtlich der Bestätigung der Festsetzung des Altlastenbeitrags als auch bezüglich der Festsetzung des korrespondierenden Säumniszuschlages für das Kalenderjahr 2006 angefochten. Nach Darstellung des Sachverhalts verwies die Bf zunächst auf ihr Berufungsschreiben sowie auf die "Gemeinsame Erklärung" und erklärt deren Inhalt auch zum Inhalt der Beschwerdeschrift. Sodann folgten Ausführungen zur Behauptung, es würde keine ALSAG-Beitragspflicht bestehen; weiters vermeinte die Bf, dass es sich bei der in Rede stehenden Shredderrestfraktion nur bis zur Konditionierung um Abfall handelt. Überdies äußert sie die Rechtsansicht, der Bescheid des Landeshauptmannes von Tirol vom 30. April 2008 stelle keine Vorfrage dar. Zum ebenfalls vorgeschriebenen Säumniszuschlag vertrat die Bf sinngemäß den Standpunkt, die Festsetzung entbehre jeder Grundlage, da auch kein Altlastenbeitrag zu entrichten sei. Darüber hinaus wurde in der Beschwerde die Verletzung von Verfahrensvorschriften sowie eine mangelhafte Begründung der BVE geltend gemacht. Abschließend beantragte die Bf die ersatzlose Aufhebung des angefochtenen Bescheides, in eventu diesen dahingehend abzuändern, dass für das Kalenderjahr 2006 und die in diesem Zeitraum erfolgte Beförderung der Shredderrestfraktionen zur physikalischen Behandlung und nachfolgenden stofflichen Verwertung im Bergversatz in der Grube Bonn zur B Gesellschaft kein Altlastenbeitrag und somit auch kein Säumniszuschlag zu entrichten ist.“

Diese Entscheidung des UFS wurde nicht angefochten und erwuchs in Rechtskraft.

Verfahren des Mitbewerbers

In einem anderen - vergleichbaren - Fall hat ein anderer Abgabepflichtiger in einem Verfahren vor dem VwGH insofern Recht bekommen als der VwGH ausgesprochen hat, dass eine solche Tätigkeit beitragsfrei ist (VwGH 26.7.2012, 2010/07/0215). Der Mitbewerber der Bf hat laut Bescheid des Amtes der Vorarlberger Landesregierung vom 23.10.2012, Zahl: Vle-53.0012 mit Eingabe vom 28.3.2006 Folgendes beantragt:

"Die Behörde möge feststellen, dass

- a) das hier zu beurteilende, in der Anlage der Firma HUM (GmbH) hergestellte Versatzmaterial kein Abfall gemäß § 2 Abs. 4 AISAG ist,*
- b) in eventu die zu beurteilende Beförderung der Shredderrestfraktion zur physikalischen Behandlung zwecks Herstellung des Versatzmaterials keinen AISAG-Beitragstatbestand gemäß § 3 Abs. 1 Z 4 iVm Z 1 bis 3 AISAG auslöst, und*
- c) somit für die Beförderung der Shredderrestfraktion zur Herstellung eines Versatzmaterials keine ALSAG-Beitragspflicht gegeben ist.“*

Gegen den Bescheid der BH Feldkirch vom 16.6.2009, BHFk-II-7121-2006/002, der eine Beitragspflicht bejahte, hat der Mitbewerber Berufung erhoben; die Berufung wurde als unbegründet abgewiesen (LH von Vorarlberg, 21.9.2010, Vle-53.0012). Mit Erkenntnis des VwGH v 26.7.2012, 2010/07/0215 wurde dieser Bescheid wegen Rechtswidrigkeit aufgehoben. Der VwGH führte dazu aus, dass die Beförderung von Abfällen zur Herstellung eines Versatzmaterials außerhalb des Bundesgebietes nicht § 3 Abs 1 Z 4 iVm § 3 Abs 1 Z 1 lit c AISAG unterliege. § 3 Abs 1 Z 3 und – seit der Novelle BGBl I 2008/40 auch die angefügte Z 3a AISAG würden sich auf einen beitragspflichtigen Tatbestand beziehen, der in der Verwendung von Abfällen zur Herstellung eines bestimmten Stoffes bestehe. Mit Bescheid des Amtes der Vorarlberger Landesregierung vom 23.10.2012 wurde ausgesprochen, dass der Berufung insofern stattgegeben werde, als festgestellt wurde, dass die Beförderung der Shredderrestfraktion zur Herstellung eines Versatzmaterials außerhalb des Bundesgebietes keine altlastenbeitragspflichtige Tätigkeit darstelle.

Anträge auf Wiederaufnahme des Verfahrens:

Wiederaufnahmeantrag 1: Mit Antrag vom 9.10.2012 hat die Antragstellerin unter Hinweis auf das Erkenntnis des VwGH vom 26.7.2012, 2010/07/0215-7 einen Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens gestellt. Dieser Antrag wurde vom Zollamt mit Bescheid vom 22.10.2012, 800000/06773/0212 als unzulässig zurückgewiesen, weil keine neue Sachentscheidung getroffen worden wäre (auch wenn zuvor der Antragsteller falsch bezeichnet wurde; durch § 299 Abs 2 BAO wurde letztendlich eine Zurückweisung ausgesprochen).

Der Bescheid blieb unangefochten und erwuchs in Rechtskraft.

Wiederaufnahmeantrag 2: Mit Schreiben vom 25.1.2013 wurde ein neuerlicher Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens gestellt. Begründet wurde er diesmal damit dass dem Mitbewerber, der Loaker Rcyling GmbH ein Ersatzbescheid zugestellt worden wäre. Dieser Ersatzbescheid sei der Bf am 16.1.2013 zur Kenntnis gebracht worden.

Auch diesem Antrag war kein Erfolg beschieden; er wurde mit Bescheid des Zollamtes O als unzulässig zurückgewiesen (800000/00673/2013).

Der Bescheid blieb unangefochten und erwuchs in Rechtskraft.

Antrag auf Erlassung eines Feststellungsbescheides 2:

Mit Antrag vom 10.6.2013 stellte die Bf in der Folge einen neuerlichen Antrag an die BH O-Land über die Feststellung der Beitragsfreiheit mit folgendem Wortlaut:

„Die Behörde möge feststellen, dass die Tätigkeit der Antragstellerin der Verbringung der Y-Leichtfraktion zur Herstellung eines Bergversatzmaterials in Deutschland nicht der Beitragspflicht des § 3 Abs 1 Z 4 AISAG unterliegt.“

Die Bf. begründete dies damit, dass das Berufungserkenntnis vom 30.4.2008, GZ-BE-FB-alt bislang nicht über die Frage abgesprochen habe, ob die „Verbringung der im Betrieb der Antragstellerin anfallenden Y-Leichtfraktion zur Herstellung von Materialien für den zu einem späteren Zeitpunkt von einem durchgeführten Bergversatz eine Beitragspflicht nach dem ALSAG“ auslöst, aus diesem Grunde sei die Erlassung eines neuerlichen Feststellungsantrags zulässig. Bislang sei lediglich die Frage beantwortet worden, ob die Verbringung der im Betrieb der Antragstellerin anfallenden Y-Leichtfraktion nach einer Vorbehandlung zum Bergversatz eine pflichtige Tätigkeit sei. es gehe um die Verbringung zur Herstellung von Bergversatzmaterial.

Mit Bescheid der BH O vom 28.2.2014, Zahl: GZ-FB-neu wurde festgestellt, dass die Verbringung von Schredderleichtfraktion mit dem Ziel der Herstellung eines Bergversatzmaterials beitragsfrei sei.

Die bescheiderlassene Behörde stellte fest:

„Gemäß § 10 (1) Z. 3 ALSAG wird festgestellt, dass die Tätigkeit der Bf., nämlich die Verbringung von Schredderleichtfraktion mit dem Ziel der Herstellung eines Bergversatzmaterials in der Anlage der Fa. HUM in Deutschland, nicht der Altlastenbeitragspflicht nach § 3 (1) Z. 4 i.V.m. § 3 (1) Z. 1 lit. c ALSAG, BGBl. Nr. 299/1989, idF BGBl. I Nr. 15/2011 unterliegt.“

Begründet wurde die neuerliche Erlassung eines Feststellungsbescheides von der BH O damit, dass nunmehr andere Tatsachenverhältnisse und ein anderes Feststellungsbegehren vorliegen (Anmerkung: bezogen auf das die Beitragspflicht absprechende erste Verfahren; s dazu Feststellungsbescheid vom 17.12.2007, ÖÖÖ und Berufungserkenntnis vom 30.4.2008, GZ-BE-FB-alt): *„Gegenstand des vorherigen Feststellungsverfahrens war die Frage, ob die Verbringung nach Deutschland zum Bergversatz nach erfolgter Vorbehandlung eine ALSAG-pflichtige Tätigkeit darstellen würde. Gegenstand dieses Feststellungsverfahrens ist jedoch die Frage, ob die Verbringung der anfallenden Y-Leichtfraktion zur Herstellung von Bergversatzmaterial eine ALSAG-pflichtige Tätigkeit darstellt“.*

Die vom ZA eingebrachte Beschwerde wurde durch das Erkenntnis des LVwG abgewiesen, der Spruch des angefochtenen Bescheides wurde aber um den Zeitraum „bis zum 19.6.2013“ ergänzt (LVwGH 30.6.2014, LVwG-2014/15/105 6-4). Tätigkeiten nach dem 19.6.2013 sind folglich von den Rechtswirkungen des angefochtenen Feststellungsbescheides nicht erfasst. In der Begründung führte das LVwG aus, dass schon die belangte Behörde hinreichend klar zum Ausdruck gebracht habe, für welchen Zeitraum die Beitragsfreiheit greife, insb das Sachverhalte nach der Novelle BGBl I Nr 103/2013 nicht erfasst seien.

Wiederaufnahmeantrag 3 - gegenständliches Verfahren:

Mit Schreiben vom 14.7.2014 wurde der **verfahrensgegenständliche Antrag** auf Wiederaufnahme gemäß § 303 Abs 1 lit c BAO beim Zollamt O eingebracht und damit begründet, dass nachträglich über eine Vorfrage anders entschieden sei und zwar schon durch den Bescheid der BH O-Land vom 28.2.2014, GZ-FB-neu.

Mit Bescheid des Zollamtes vom 29.8.2014, Zahl: GZ-angefochtenerB wurde der Antrag – unter Hinweis auf § 304 BAO – als nicht fristgerecht eingebracht, zurückgewiesen, da die Verjährung grundsätzlich zwar mit Ablauf des Kalenderjahres 2011 eingetreten wäre, durch die Zustellung des Abgabenbescheides vom 2.2.2009, Zahl: GZ-Abgabenbescheid die Verjährung mit Ablauf des Kalenderjahres 2012 wirksam war. In der dagegen eingebrachten Beschwerde wurde - nach Darstellung des gesamten auch hier dargestellten Sachverhalts - im Wesentlichen vorgebracht, dass § 304 BAO in der derzeitigen Fassung verfassungswidrig sei, weil es das Ziel einer Wiederaufnahme sei, ein insgesamt rechtmäßiges Ergebnis zu erzielen (VfGH 30.9.1997, B 2/96; VwGH 22.3.2000, 99/13/0253). Gegen diese Auslegungsmaxime habe die belangte Behörde 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, GZ-Erk-FB-neu, 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 Ruckforderung 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 ein 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 ,de 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 Festsetzung- und Einhebungsverjährung zu differenzieren. Denn der Anwendungsbereich der Bemessungsverjährung (§§ 207 ff BAO) und der Einhebungsverjährung (§ 238 BAO) wird durch § 304 BAO erweitert (Ritz, Kommentar BAO5, § 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 GZ-Abgabenbescheid, sein (bzw. mit dem darauffolgenden Erkenntnis des UFS Salzburg vom 14.7.2010, ZI. ZRV/OO94-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 Jahre 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 Abgabeverfahren 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 2006 entstandene Abgabenschuld aufgrund des durchgeführten Verfahrens (Abgabenbescheid vom 02. 02. 2009, GZ: GZ-Abgabenbescheid) um ein Jahr verlängert, sodass mit Ablauf des Kalenderjahres 2012 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 Bescheidbegründung zum Ergebnis gekommen wäre, dass gegenständlicher Ertrag 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 dein Bescheid ein wesentlicher Verfahrensmangel zu Grund (vgl. VfGH 30.9.2011, 2010/11/0045; Ritz, Kommentar BAO⁴, § 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 Abgabenspruches 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 Abgabenspruches 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 novellierten Bestimmung des § 304 BAO herangezogene Begründung in den erläuternden Bemerkung 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 Abgabensfestsetzung 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 3.6.2014, 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 Abgabefestsetzung besteht.“

Zuletzt führt der 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 **Beschwerdevorentscheidung des Zollamtes vom 15.4.2015, Zahl: GZ-BVE** wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen und eingewendet, dass die Frist zur Antragstellung abgelaufen sei; so sei auch der Antrag auf Erlassung eines neuerlichen Feststellungsantragbescheids erst nach Ablauf der Festsetzungsverjährung eingebracht worden (10.6.2013); eine Verfassungswidrigkeit des § 304 BAO sei nicht erkennbar, weil das genannte E des VfGH vor dem Hintergrund einer anderen Gesamtrechtslage getroffen worden wären.

Mit Schreiben vom 22.5.2015 wurde ein Antrag auf Vorlage an das BFG gestellt und angeregt, ein Gesetzesprüfungsverfahren zu beantragen, weil § 304 BAO idGF unzweifelhaft verfassungswidrig sei.

Ergänzend ist zu bemerken, wie die Bf. in der mündlichen Verhandlung am 29.11.2016 betont hat, dass gegen die GF der Bf ein Finanzstrafverfahren wegen des Verdachts einer Abgabenhinterziehung gem § 33 Abs 1 und 3 lit b FinStrG mit Bescheid des Zollamtes O vom 5.1.2011 eingeleitet und mit Bescheid des Zollamtes O vom 16.6.2011, Zahl: GZ-Einstellung eingestellt.

Das BFG hat erwogen:

§ 7. (1) AISAG idF 1.1.2016 – 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.

Mit rechtskräftigem Bescheid vom 17.12.2007, ÖÖÖ (s auch Berufungserkenntnis vom 30.4.2008, GZ-BE-FB-alt) wurde festgestellt, dass sich bei der Tätigkeit der Bf um eine Tätigkeit nach § 3 Abs. 1 Z 4 AISAG handelt.

Folglich ist die Beitragsschuld für das Kalenderjahr 2006 mit Ablauf des 31.12.2006 entstanden [s *Scheichl/Zauner*, ALSAG (2010) § 7 Rz 5].

Nach 207 Abs 1 BAO verjährt das Recht, eine Abgabe festzusetzen, nach Maßgabe der nachstehenden Bestimmungen der Verjährung:

Nach § 207 Abs 2 BAO beträgt die Verjährungsfrist bei den Verbrauchsteuern, bei den festen Stempelgebühren nach dem II. Abschnitt des Gebührengesetzes 1957, weiters bei den Gebühren gemäß § 17a 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. Soweit eine Abgabe hinterzogen ist, beträgt die Verjährungsfrist zehn Jahre.

§ 207 Abs 2 idF lautet:

Die Verjährungsfrist beträgt 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.

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

Nach § 323 Abs 27 BAO BAO sind §§ 207 Abs 2 und 209 Abs 4 idF BGBl 2010/105 erstmals auf Abgaben anzuwenden, für die der Abgabensanspruch nach dem 31.12.2010 entstanden ist.

Zur Verjährungsfrist (einfachgesetzliche Betrachtung):

Welche Verjährungsfrist zur Anwendung gelangt, ist nach Ansicht des BFG danach zu beurteilen, welche hoheitliche Maßnahme wieder aufgenommen werden soll, um welchen Akt es sich gehandelt hat. Im ggstl. Fall soll ein Verfahren wieder aufgenommen werden, weil von der Bf behauptet wird, dass die Festsetzung des Altlastenbeitrags für das Kalenderjahr 2006 zu Unrecht erfolgt sei. Dabei handelt es sich unzweifelhaft um einen Akt, der der Bemessungsverjährung unterliegt. Folglich bleibt für die Anwendbarkeit der Einhebungsverjährung kein Raum. Aus diesem Grunde gehen die Einwendungen der Bf hinsichtlich der Wahl der Verjährungsfrist ins Leere.

Es kann nach Ansicht des BFG auch kein fiktiver Zeitpunkt herangezogen werden, weil es dafür keine Rechtsgrundlage gibt. Es ist überdies fest zu halten, dass – im Gegensatz zu den Ausführungen des Bf. – eine Abgabenschuld tatsächlich entstanden

ist, weil die Abgabenbehörde mit Bescheid vom 2.2.2009, GZ-Abgabenbescheid, eine solche vorgeschrieben hat und der UFS die Abgabenvorschreibung mit 19.7.2010, Zahl: ZRV/0094-Z3K/09 bestätigt hat und diese Entscheidung in Rechtskraft erwachsen ist. Folglich ist – weil es nicht um einen Akt der Einhebung, sondern um den Bestand und die Höhe der Abgabe geht (Höhe 0 oder § 26 Euro/Tonne) – um ein Verfahren, dass die Festsetzung einer Abgabe zum Gegenstand hat. Das BFG hegt keinen Zweifel daran, dass jegliche Reduktion einer Abgabenschuld unter dem Begriff der „Festsetzung“ zu subsumieren ist. Die ältere Judikatur des VwGH verneint dies zwar, weil eine Reduktion einer zuvor bereits festgesetzten Abgabenschuld keine Festsetzung iSd BAO sei (vgl VwGH 16.11.1984, 83/17/0163; s auch *Ritz*, Vorläufige Bescheide, ÖStZ 1986, 160; *Bibus*, Prüfung der Verfassungsmäßigkeit des § 304 BAO durch den VfGH, RdW 1992, 125) sei. Ob dieses E des VwGH, das zum Verhältnis „vorläufige“ zu „endgültige“ Bescheide ergangen ist verallgemeinerungsfähig ist, bleibt allerdings zweifelhaft, weil eine derartige Interpretation die Abgabenbehörde exzessiv benachteiligen könnte und auch das Ziel jeder Verjährungsbestimmung, Rechtsfrieden eintreten zu lassen, missachten würde. Der VwGH hat in der jüngeren Rsp keinen Zweifel erkennen lassen, dass die Bemessungsverjährung auch für die nachträgliche Reduktion einer Abgabenschuld Anwendung findet, weil es sich gleichfalls um eine „Abgabefestsetzung handelt“ (VwGH 4.9.2008, 2007/17/0222).

Nach Ansicht des BFG hat die Zollbehörde zu Recht auf die Bemessungsverjährung abgestellt.

Die Verjährung wäre folglich mit Ablauf des Kalenderjahres 2011 eingetreten. Mit der Erlassung eines Abgabenbescheides des Zollamtes vom 2.2.2009 wurde eine Verlängerung um ein Jahr erreicht, sodass die Verjährung mit Ablauf des Kalenderjahres 2012 eingetreten ist; s JKU Tax (Hrsg.), Steuerrecht (2016) 35. Eine neuerliche nach außen erkennbare Amtshandlung zur Geltendmachung des Abgabenanspruches im Verlängerungsjahr ist nicht aktenkundig und würde dem Bf auch nicht zum Erfolg verhelfen, da auch in diesem Fall die Verjährung mit Ablauf des Kalenderjahres 2013 eingetreten wäre und der Antrag erst mit 14.7.2014 eingebracht wurde. Auch die Behörde hätte zum 14.7.2014 keine Wiederaufnahme von Amts wegen verfügen können.

Auch eine Verlängerung der Verjährungsfrist für hinterzogene Abgaben kann die Bf. nicht mit Erfolg einwenden, weil zwar die nach § 323 Abs 27 BAO hier schon anwendbare 10-jährige Frist für das Kalenderjahr 2006 erst mit Ablauf des Kalenderjahres 2016 geendet hat und der Antrag schon am 14.7.2014 eingebracht wurde, allerdings mangelt es an einer Hinterziehung, weil das Verfahren gegen die GF mit Bescheid des Zollamtes O vom 16.6.2011, Zahl: GZ-Einstellung eingestellt wurde.

Das Bundesfinanzgericht zweifelt überdies auch nicht daran, dass die zeitliche Begrenzung, innerhalb der Bemessungsverjährungsfrist nach § 304 BAO eine Wiederaufnahme zu beantragen oder von Amts wegen zu verfügen wäre, verfassungskonform ist, wie noch zu zeigen sein wird.

Zum „Begründungsmangel“:

Ein Verfahrensmangel wegen einer „völlig unzureichenden“ Bescheidbegründung, wie die Bf vermeint, ist für das BFG nicht zu erkennen. Die Abgabenbehörde brauchte nicht darlegen, weshalb für das Nichtvorliegen einer Abgabepflicht Verjährung eintreten soll, weil nach derzeitigem Verfahrensstand jedenfalls eine Abgabe unzweifelhaft entstanden ist und diese Rechtsfrage nicht im Verfahren zur Verfügung einer Wiederaufnahme zu prüfen ist. Da es überdies dem System der Verjährung widersprechen würde, die Frage der Rechtmäßigkeit einer Festsetzung nach der Einhebungsverjährung zu beurteilen, wurde bereits ausgeführt. Dass die Behörde nicht ausgeführt habe, weshalb eine Abgabenschuld entstanden sei, entspricht nicht der Aktenlage; ein Verfahrensfehler war nicht zu erblicken.

Zur Wiederaufnahme und der Frage der Verfassungsmäßigkeit:

Prüfungsmaßstab ist § 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).

§ 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 sonst wie 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.

§ 304 BAO:

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

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. „

Diese Harmonisierung betrifft auch die sich aus Verjährungsbestimmungen ergebende Befristung der Verfügung bzw. Bewilligung der Wiederaufnahme des Verfahrens. Eine die Ermessensübung determinierende Verordnung des BM für Finanzen soll die Rechtssicherheit bzw. die Vorhersehbarkeit behördlicher Entscheidungen erhöhen.

Die Wiederaufnahme des Verfahrens dient grundsätzlich dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung; dies unabhängig davon, ob sie sich zu Gunsten des Abgabengläubigers oder zu Gunsten 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.

„Der Wegfall des § 306 BAO erfolgt, weil dieser Bestimmung keine normative Bedeutung zukommt.“

Ritz führt dazu aus (Ritz, BAO⁵, § 304 Rz 1 ff):

„§ 304 (idF FVwGG 2012, Inkrafttreten mit 1. Jänner 2014) vereinheitlicht die Frist für die Wiederaufnahme von Amts wegen und die Wiederaufnahme auf Antrag; verkürzt somit im Ergebnis die Antragsfrist.

Diese fristenmäßige Gleichstellung folgt dem Vorbild der bei den anderen Verfahrenstiteln in der BAO üblichen Rechtslage. Der Anwendungsbereich der Bemessungsverjährung (§§ 207 ff) und der Einhebungsverjährung (§ 238) wird durch § 304 erweitert (zB Ritz, ÖStZ 1995, 120). § 304 gilt beispielsweise nicht für die Wiederaufnahme eines Feststellungsverfahrens (zB gem § 188), weil Feststellungsbescheide nicht der Verjährung unterliegen (zB Stoll, BAO, 2950). Sinn des § 304 ist, eine Wiederaufnahme zu verhindern, wenn die Sachentscheidung (insbesondere die Abgabefestsetzung) wegen Eintrittes der Verjährung nicht mehr erfolgen darf (zB VfGH 22.6.1992, G 3/92).“

Der VfGH hat mit E 22.6.1992, G3/92 ausgesprochen, dass es – ohne Rücksicht auf den Wiederaufnahmsgrund – unsachlich sei, die Wiederaufnahme immer mit einer ein-, drei- oder fünfjährigen Verjährungsfrist zu begrenzen. Während aber gem § 304 idF BGBl Nr. 348/1992 die Behörde beim praktisch wichtigsten Fall der Hinterziehung von Abgaben eine zehnjährige Verjährungsfrist zu beachten hatte, war die Partei regelmäßig

mit einer starren Frist von ein, drei oder fünf Jahren beschränkt, weil der Antrag vor Ablauf der Verjährung einzubringen war. Auch die folgende Fassung BGBl. Nr. 12/1993 hatte deswegen keinen Bestand, weil die eingefügte 10-Jahresfrist absolut war, dh konnte – im Gegensatz zu den damaligen Verjährungsbestimmungen - nicht unterbrochen werden, sodass ein Fall eintreten konnte, der die Partei neuerlich schlechter stellte, wie der VfGH ausführte (VfGH 16.6.1994, G97/94).

Erwägungen des BFG zu § 304 BAO:

Zunächst ist fest zu halten, dass Verjährung nur dann eintritt, wenn dies gesetzlich normiert ist (zB VfSlg 10889/96). Im Unterschied zu den Rechtslagen, über die der VfGH zu erkennen hatte, sind die Fristen nach Ansicht des BFG für die Wiederaufnahme auf Antrag und ex officio nunmehr nicht unterschiedlich, weil für die Behörde als auch für den Rechtsunterworfenen alle zur Anwendung heranzuziehenden Verjährungsfristen gleichermaßen greifen.

Grundsätzlich bleibt es nach Ansicht des BFG sachlich gerechtfertigt, eine Wiederaufnahme des Verfahrens vom Nichtverstreichen einer Bemessungsverjährungsfrist abhängig zu machen, um den Rechtsunterworfenen vor der Neufestsetzung einer Abgabenschuld zu schützen, weil eine Verfügung einer Wiederaufnahme die Erlassung eines neuen Sachbescheides ermöglichen soll. Das ist durch § 304 idF FVwGG 2012 auch geschehen. Innerhalb der Verjährungsfrist dient die Wiederaufnahme dazu, ein insgesamt rechtmäßiges Ergebnis zu erzielen, wie die Bf selbst ausführt (VwGH 22.3.2000, 99/13/0253).

Auch wenn ein Antrag auf Wiederaufnahme idR dem Zweck dient, eine bereits festgesetzte Abgabenschuld zumindest zu reduzieren, oder eine nachträgliche Vorschreibung (ex offo) möglich zu machen, dient eine zeitliche Begrenzung in Form einer Verjährungsfrist auch in Zusammenhang mit dem Rechtsinstitut der Wiederaufnahme aber nicht ausschließlich dem Schutz des Abgabepflichtigen vor einer Festsetzung einer Abgabe, sondern auch dem Eintreten eines Rechtsfriedens. Die Bemessungsverjährung des § 207 ff BAO verfolgt nämlich auch den Zweck, einen „Rechtsfrieden eintreten zu lassen“; dies ist dem Rechtsstaatsprinzip geschuldet [s BVerfGE, 2 (380) 403; s *Haug*, Die Verjährung im Steuerrecht (2012) 96 ff. mwN]. Diesen Zweck verfolgt der Gesetzgeber sohin auch für das Institut der Wiederaufnahme auf Antrag und ex offo durch die Verknüpfung mit den Verjährungsfristen. Diese Begrenzung kann gerechtfertigt sein kann, sofern die Waffengleichheit nicht verletzt wird. Das wird noch zu prüfen sein.

Der Bf ist sohin schon nicht Recht zu geben, dass § 304 BAO nur und ausschließlich dem Schutz des Abgabepflichtigen vor einer nachträglichen Abgabenbelastung dienen soll (VfGH 6.3.1996, B1266/95), weil der Gesetzgeber nämlich nicht verpflichtet ist, Verjährungsnormen zu schaffen, aber dazu berechtigt bleibt: Es liegt im Wesen einer Verjährungsfrist begründet, dass „Gläubigerrechte und Schuldnerpflichten“ nicht unbegrenzt Bestand haben sollen und zwar unabhängig davon, ob die Forderung des

einen oder anderen Verfahrensbeteiligten bei Einhaltung der im Gesetz normierten Frist zu Recht erhoben worden wäre. Der Gesetzgeber ist nach Ansicht des BFG nämlich gehalten, in Zusammenhang mit Verjährungsfristen eine Abwägung zu treffen und zwar zwischen einer Gerechtigkeit im Einzelfall und dem Interesse der Allgemeinheit am Eintritt von Rechtsfrieden und Rechtssicherheit (s BFH 9.3.1989, VI R 101/84). Es liegt nun in der Tat im Wesen eines Rechtsfriedens gelegen, dass der erfolgte Zeitablauf höher zu werten ist, als das „insgesamt rechtmäßige Ergebnis“. In Anbetracht des Umstandes, dass irgendwann ein Rechtsfrieden eintreten muss, erscheint dem BFG eine Auslegung des Bf in Richtung eines unbefristeten Antragsrechts auf Wiederaufnahme durch den Rechtsunterworfenen nicht verfassungskonform, sondern überschießend zu sein, weil es die Abgabenbehörde benachteiligen würde, da diese – spielbildlich betrachtet – bei Ansprüchen, die dem Grunde nach zwar zu Recht bestehen, aber nicht festgesetzt wurden, zeitlich begrenzt wäre. Nach Ansicht des BFG ist aber diese zeitliche Grenze gewollt und verfassungsrechtlich zulässig. Zu prüfen ist aber, ob die einschlägige Frist, die für beide Parteien greift, das Prinzip der Waffengleichheit verletzt:

Wenn die Bf im Kern nämlich darauf verweist, dass nicht die Harmonisierung der Wiederaufnahme auf Antrag und jener von Amts wegen an sich verfassungsrechtlich bedenklich sei, sondern die Anknüpfung des Ausschlusses einer Wiederaufnahme an die Verjährungsbestimmungen der BAO (und nicht an die Zustellung eines Bescheides) ist auszuführen:

Bei grober Betrachtung könnte die Bestimmung tatsächlich bedenklich sein, weil die Voraussetzungen einer Wiederaufnahme erst mit Beendigung eines Verfahrens beurteilt werden können und der Beginn des Laufes der Frist nach § 304 BAO iVm §§ 207 Abs 2, 208 Abs 1 BAO für die Wiederaufnahme eines Verfahrens schon an einem Zeitpunkt anknüpft, wo mangels abgeschlossenem Verfahren die objektiven Voraussetzungen einer Wiederaufnahme noch gar nicht erfüllt sein können. Über diese Betrachtung verkürzt der Gesetzgeber die Frist zur Stellung eines Wiederaufnahmeantrags tatsächlich beträchtlich. Es werden Zeiträume berücksichtigt, die zwingend ungenützt verstreichen, weil ein Wiederaufnahmeantrag vor Beendigung des Verfahrens von der Behörde als unzulässig zurückgewiesen werden müsste, da an die Bemessungsverjährung und nicht an die Zustellung eines Bescheides angeknüpft wird. Wenn man sich aber das Ziel der Bestimmung des § 304 BAO vor Augen hält, nämlich der Partei (und der Behörde) eine gleich lange Frist zur Hand zu geben, kann es sohin keine Verfahren geben, in denen dieses Ziel verfehlt wird; nämlich auch dann nicht, wenn die Behörde erst sehr zeitverzögert einen ersten Bescheid erlässt (zB kurz vor Ablauf der Bemessungsverjährung): *„Die Entscheidung über die Wiederaufnahme und die neue Sachentscheidung sind [eben, Anm.] erst nach Abschluss der Ermittlungen zu fällen“* (VfGH 14.12.1966, B 159/66). Bei dieser Betrachtung ist es zwar die Behörde, die den Zeitpunkt des Eintretens der objektiven Voraussetzungen bestimmt und damit Einfluss auf die Länge der Frist nehmen kann innerhalb der der Antragsteller objektiv und subjektiv in der Lage ist, einen Antrag zu stellen. Es muss aber bemerkt werden,

dass durch die Bescheidzustellung sich ohnehin die Verjährungsfrist – wie bereits ausgeführt – um ein Jahr verlängert, sodass ein verfahrensrechtlicher Erdrosselungseffekt nicht eintreten kann. Eine Einschränkung kann zum Ersten deswegen nicht erkannt werden, weil die Fristverkürzung sowohl für die Behörde als auch für die Antragstellerin gleichermaßen wirkt. Und zum Zweiten darf man mit *Schimetschek* davon ausgehen, dass der Rechtsunterworfene im Gegensatz zur Behörde genaueste Kenntnis über den eigenen Sachverhalt haben wird, und sozusagen auch bei kurzen Fristen die Stellung eines Wiederaufnahmeantrags für ihn subjektiv nicht erschwert oder gar unmöglich gemacht würde (*Schimetschek*, FJ 1972, 75). Nach Ansicht des BFG sind kurze Fristen eher zum Vorteil des Abgabepflichtigen, weil Steuerrecht jedenfalls immer auch ein Massenverfahren ist und die Behörde sich regelmäßig in jeden Sachverhalt erst einlesen muss um beurteilen zu können, ob eine Wiederaufnahme ex officio auszusprechen ist. Der Abgabepflichtige hingegen ist über seine persönlichen abgabenrechtlich bedeutsamen Umstände in der Regel ohnehin informiert. Dies kommt besonders deutlich in diesem Verfahren zum Ausdruck: Die Bf war einerseits durch die ARGE mit anderen Betrieben verbunden und war ab Zustellung des Bescheides vom **17.12.2007**, Zahl: ÖÖÖ in Kenntnis über die Rechtsansicht der BH O. Der darauffolgende Abgabenbescheid vom 2.2.2009 des Zollamtes O war die logische (und vorhersehbare) Konsequenz aus dieser Rechtsansicht. Die Bf hat auch schon am **9.10.2012** einen Antrag auf Wiederaufnahme eingebracht, weil sie um den betreffenden Sachverhalt und die Rechtsfrage, die vom VwGH entschieden wurde, Bescheid wusste, auch wenn der Antrag unzulässig war. Die Bf ist von einer übermäßigen Fristverkürzung nicht betroffen gewesen, weil sie auch in Folge des E VwGH vom **26.7.2012**, 2010/07/0215 über die Beurteilung der zentralen Rechtsfrage Bescheid gewusst hat; ein Zeitpunkt, an dem die Stellung eines Antrags vor der der Bezirksverwaltungsbehörde und nachfolgend eines Wiederaufnahmeantrags noch fristgerecht gewesen wäre. Sie hätte aus diesem Grund (wie freilich auch schon zuvor) die Möglichkeit gehabt, dafür zu sorgen, dass der ursprüngliche Feststellungsbescheid aus dem Rechtsbestand behoben bzw. abgeändert wird, wie vom VwGH gefordert; s zB VwGH 31.8.2015, Ro 2015/11/0012.

Selbst dieser neuerliche Antrag vor der BH O ist erst mit **10.6.2013** (!) gestellt worden, obwohl die Beteiligte darüber in Kenntnis gewesen war, dass Bescheide in anderen Verfahren jedenfalls keine neue Vorfragenentscheidung im konkreten Fall sein können, weil dieses Wissen aufgrund der vorangegangenen jahrelangen Verfahren vorhanden war und das entsprechende E des VwGH fast ein Jahr zuvor ergangen ist (**26.7.2012** !). Schon dieser Sachverhalt zeigt, dass die Bf. durch § 304 BAO nicht gehindert war, ein neuerliches Verfahren vor der BH anzustrengen und fristgerecht einen Antrag auf Wiederaufnahme zu stellen.

Die bloße Möglichkeit der Erhebung außerordentlicher Rechtsmittel oder einer Anregung auf Abänderung von Feststellungsbescheiden im Allgemeinen Verwaltungsrecht wie auch im Abgabenverfahren ändert freilich nichts an der Rechtskraft einer Entscheidung, an

die die Abgabenbehörde gebunden ist. Ob der neue Feststellungsbescheid tatsächlich als neue Vorfragenentscheidung herangezogen werden könnte oder wegen res iudicata ohnedies dem Begehren der Einschreiterin zu keinem Erfolg verhelfen würde, weil eine Abänderung oder Beseitigung des rechtskräftigen Bescheides vom 17.12.2007 nicht erfolgte, ist nicht verfahrensgegenständlich, da der mit 14.7.2014 eingebrachte Antrag auf Wiederaufnahme für das Kalenderjahr 2006 aus den genannten Gründen jedenfalls im Ergebnis zu Recht als nicht fristgerecht zurückgewiesen wurde und die Bf aufgrund des § 304 BAO nicht gehindert war, rechtzeitig Handlungen zu setzen, um eine Bescheiderlassung in ihrem Sinne zu erwirken.

Aus den genannten Gründen zweifelt das BFG nicht an der Verfassungskonformität des § 304 BAO.

Soweit die Bf in der Beschwerde rügt, dass zinsrelevante Nachforderungen (Anspruchszinsen) nur in Bezug auf die Einkommen- oder Körperschaftsteuer gebühren würden und auch dies verfassungswidrig sei, ist zu entgegnen, dass diese Frage nicht Verfahrensgegenstand ist, sondern lediglich die Frage, ob die Zurückweisung des Antrags vom 14.7.2014 durch die Behörde mit Bescheid vom 29.8.2014 zu Recht ergangen ist oder nicht. Überdies darf bemerkt werden, dass die Behörde durch den Zusatz „Hinweis“ kenntlich gemacht hat, dass sie dies als Information gemeint hat und folglich nicht vom Spruch des Bescheides erfasst ist.

Aus den oa Gründen war der Beschwerde kein Erfolg beschieden. Ob eine Unbilligkeit nach § 236 BAO vorliegt, war im Verfahren nicht zu prüfen.

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 Revision wird zugelassen, da die Rechtsfrage, ob eine nachträgliche Minderung einer bereits festgesetzten Abgabenschuld der Bemessungsverjährung unterliegt oder nicht vom VwGH bislang nicht einheitlich entschieden wurde (verneinend: VwGH 16.11.1984, 83/17/0163; bejahend: VwGH 4.9.2008, 2007/17/0222).

Salzburg-Aigen, am 12. Dezember 2016

