

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Vorsitzenden Dr. Hans Blasina und die weiteren Senatsmitglieder Dr. Sebastian Pfeiffer, LL.M., Hermann Greylinger und KommR Ing. Hans Eisenkölbl im Beisein der Schriftführerin Asli Bayraktar in der Beschwerdesache Bf., Adr., vertreten durch Bonafide Treuhand- und RevisionsgesmbH, Berggasse 10, 1090 Wien, über die Beschwerde vom 12.10.2011 gegen die Bescheide der belangten Behörde FA Wien 12/13/14 Purkersdorf vom 11.10.2011 betreffend Wiederaufnahme Einkommensteuer 2005 und Einkommensteuer 2005 in der Sitzung am 27.05.2019 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

1. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
2. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Der vorliegende Fall war für frühere Streitjahre bereits Gegenstand von Entscheidungen des UFS (UFS 16.04.2007, RV/1590-W/06, RV/1879-W/06, RV/1880-W/06 und RV/1949-W/06) und des VwGH (VwGH 29.09.2010, 2007/13/0054). Grundlegend war die steuerliche Anerkennung der Beschäftigung der Ehefrau als Ordinationshilfe strittig. Der VwGH erkannte damals keine Rechtswidrigkeit in der Entscheidung des UFS, wonach dem wahren wirtschaftlichen Gehalt nach die Ehefrau des Bf. im Rahmen eines Dienstverhältnisses beschäftigt war und nicht ein Werkvertrag vorlag.

Für das Streitjahr 2005 erging der Erstbescheid am 09.05.2007. Mit Vorhalt vom 10.07.2007 forderte die belangte Behörde den Beschwerdeführer Bf. (in der Folge "Bf.") auf, berichtigte Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2004 und 2005 in Hinblick auf die UFS-Entscheidung hinsichtlich der ertragsteuerlichen Beurteilung von Vorjahren (vgl. UFS 16.04.2007, RV/1590-W/06, RV/1879-W/06, RV/1880-W/06 und RV/1949-W/06) vorzulegen. Der Bf. beantwortete den Vorhalt dahingehend, dass er die

UFS-Entscheidung als inhaltlich unrichtig beurteile und ein diesbezügliches Verfahren vor dem VwGH anhängig sei.

Am 17.07.2007 hob die belangte Behörde den Einkommensteuerbescheid 2005 gemäß § 299 BAO auf und erließ einen neuen Sachbescheid. In der dagegen eingebrachten Berufung machte der Bf. ua geltend, dass eine derartige Aufhebung nur gesetzeskonform sei, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweise, was nicht vorläge.

Nach erfolgter Vorlage der Berufung, gab der UFS der Berufung hinsichtlich der Aufhebungsbescheide gemäß § 299 BAO für die Jahre 2004 und 2005 statt (vgl. UFS 08.03.2011, RV/3031-W/07, RV/3057-W/07). Die Berufung hinsichtlich der neuen Sachbescheide wurde als unzulässig zurückgewiesen, da diese nunmehr nicht mehr dem Rechtsbestand angehörten.

Mit 11.10.2011 erließ die belangte Behörde einen Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2005. Begründend verwies die belangte Behörde auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die darüber aufgenommene Niederschrift sowie den Prüfungsbericht. Die Wiederaufnahme sei unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitssgründen verfügt, da im vorliegenden Fall das Interesse an der Rechtsrichtigkeit das Interesse auf Rechtsbeständigkeit übersteige. Mit gleichem Tage erließ die belangte Behörde einen neuen Sachbescheid Einkommensteuer 2005.

In der fristgerecht eingebrachten Berufung (nunmehr Beschwerde, § 323 Abs. 38 BAO) gegen den Wiederaufnahmebescheid sowie den Einkommensteuerbescheid 2005 führt der Bf. zusammengefasst aus:

Der Wiederaufnahmebescheid enthalte keine Begründung und Gründe der Wiederaufnahme, weswegen dieser rechtswidrig sei. Es läge zudem res judicata vor, weil der UFS (vgl. UFS 08.03.2011, RV/3031-W/07, RV/3057-W/07) bereits entschieden hatte, dass eine Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2005 gemäß § 299 BAO nicht rechtens sei. Warum ein Wiederaufnahmegrund vorliegen sollte sei unverständlich, waren doch im Zeitpunkt der Erlassung des Einkommensteuerbescheides 2005 der Sachverhalt hinsichtlich Abzugsfähigkeit der Honorare an seine Ehefrau der Finanzbehörde vollkommen bekannt. In eventu beantragt der Bf. auch die ersatzlose Aufhebung des neuen Sachbescheides, weil bereits ein rechtskräftiger Bescheid vorläge.

Am 16.05.2019 fand am Bundesfinanzgericht ein Erörterungstermin sowie am 27.05.2019 die mündliche Verhandlung statt.

II. Erwägungen

1. Sachverhalt

Der Bf. ist Arzt. Er ist einerseits bei einer Krankenanstalt angestellt und betreibt andererseits eine Privatordination als Facharzt für Augenheilkunde.

Im Rahmen einer abgabenrechtlichen Prüfung wurden für das Streitjahr 2005 in Hinblick auf die zum Bf. ergangene Rechtsprechung des VwGH Feststellungen über die Subhonorare der Ehegattin auf Basis der von der steuerlichen Vertretung des Bf. übermittelten Zahlenmaterials getroffen.

Für das Streitjahr 2005 kam es im Rahmen der abgabenrechtlichen Prüfung zu einer Verminderung der Betriebsausgaben aus den Subhonoraren der Ehefrau um 7.836,34 Euro.

Die Einkünfte aus selbständiger Arbeit des Bf. vor der Außenprüfung belaufen sich auf 107.445,46 Euro. Die Einkünfte aus selbständiger Arbeit des Bf. nach der Außenprüfung belaufen sich auf 115.281,80 Euro.

Die Einkommensteuer des Bf. beläuft sich auf 95.497,61 Euro gemäß Einkommensteuerbescheid 2005 vom 09.05.2007. Die Einkommensteuer des Bf. beläuft sich auf 99.415,78 Euro gemäß Einkommensteuerbescheid 2005 vom 11.10.2011.

2. Beweiswürdigung

Der Bf. erzielt ua. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit sowie selbständiger Arbeit. Dies ergibt sich aus dem Steuerakt und ist unstrittig.

Die im Rahmen der Außenprüfung getroffenen Feststellungen basieren auf der Berechnung der steuerlichen Vertretung, die der belangten Behörde am 23.09.2011 per E-Mail zugesandt wurden und sind unstrittig.

Die Verminderung der Betriebsausgaben aus dem Titel der Subhonorare der Ehefrau ergeben sich aus dem Bericht über die Außenprüfung vom 07.10.2011.

Die Änderung der Einkünfte aus selbständiger Arbeit vor und nach Außenprüfung ergibt sich aus einer Einsichtnahme in den elektronischen Steuerakt des Bf.

Die weiteren Feststellungen zu den erlassenen Bescheiden der belangten Behörde ergeben sich aus dem Steuerakt und sind unstrittig.

3. Rechtliche Würdigung

3.1. Zu Spruchpunkt 1: Abweisung

3.1.1. Wiederaufnahmebescheid Einkommensteuer 2005

Gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Nach Ansicht des Bf. enthält der Wiederaufnahmebescheid keine sachgerechte Begründung und ist damit rechtswidrig. Dem ist entgegenzuhalten, dass die belangte Behörde mit dem Wiederaufnahmebescheid für Einkommensteuer 2005, ergangen am 11.10.2011, auf den Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung verweist.

Derartige Verweise sind nach ständiger Rechtsprechung des VwGH zulässig (vgl. VwGH 19.10.2016, Ra 2014/16/0058, Rn 28 mit weiteren Nachweisen). Die dortigen Feststellungen führten die belangte Behörde zum Ergebnis, dass eine Wiederaufnahme für Einkommensteuer 2005 erforderlich ist, weil neue Tatsachen hervorgekommen sind. Die Gleichmäßigkeit der Besteuerung ist Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit einzuräumen. Wenn der Bf. darauf verweist, dass kein Bezug auf die Textziffern des Berichtes genommen wird, genügt der Hinweis darauf, dass der Prüfungsbericht lediglich eine Textziffer enthält. Aus dem Prüfbericht ergibt sich schlüssig, warum die belangte Behörde das Verfahren wiederaufnahm.

Der Bf. weist in seiner Beschwerde weiters darauf hin, dass kein Wiederaufnahmegrund vorhanden sein soll, weil der Sachverhalt aufgrund der Vorjahre und Vorverfahren schon bekannt war. Dabei wird jedoch die ständige Rechtsprechung des VwGH übersehen. Demnach ist das Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln nur aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens derart zu beurteilen, dass es darauf ankommt, ob der Abgabenbehörde im wieder aufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wieder aufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können (vgl. zB VwGH 22.03.2000, 99/13/02353; *Ritz*, BAO⁶ (2017) § 303 Rn 24 mwN).

Wegen dieser veranlagungsbezogenen Betrachtung der Wiederaufnahmegründe war es für die Beurteilung der Berechtigung der Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens für das Streitjahr 2005 nicht wesentlich, ob anlässlich einer Vorbetriebsprüfung oder eines Vorverfahrens eine Überprüfung der Tätigkeiten der Ehefrau des Bf. in Bezug auf den in Rede stehenden Werkvertrag erfolgte (vgl. dazu das im Zusammenhang mit dem Bf. ergangene Erkenntnis des VwGH 26.09.2010, 2007/13/0054). Die zusätzliche Argumentation des Bf., wonach keine neuen Tatsachen vorliegen würden, weil die belangte Behörde in den Steuerakt der Ehefrau Einsicht nehmen könne, geht im Lichte der VwGH-Rechtsprechung ins Leere.

Der Bf. argumentiert zudem, dass keine neuen Tatsachen vorliegen könnten, weil die belangte Behörde im Lichte des Verfahrensgangs bereits alle Informationen gehabt hatte. Im Lichte des Verfahrensganges erließ die belangte Behörde die folgenden (Einkommensteuer)Bescheide:

1. Erstbescheid vom 09.05.2007;
2. Bescheid vom 17.07.2007, nachdem die belangte Behörde den Erstbescheid gemäß § 299 BAO aufgehoben hatte;
3. Bescheid vom 11.10.2011, der nach Wiederaufnahme gemäß § 303 BAO nach einer Außenprüfung erging, nachdem der UFS den Aufhebungsbescheid nach § 299 BAO aufhob (vgl. UFS 08.03.2011, RV/3031-W/07, RV/3057-W/07).

Der Bf. argumentiert nun, dass die belangte Behörde im Rahmen des Bescheides vom 17.07.2007 bereits alle Tatsachen kannte und damit eine Wiederaufnahme unzulässig

sei. Dem ist zu entgegnen, dass der UFS den (Aufhebungs-)Bescheid gemäß § 299 BAO vom 17.07.2007 aus rein formellen Gründen aufhob (vgl. UFS 08.03.2011, RV/3031-W/07, RV/3057-W/07; im Detail weiter unten). Das Verfahren wurde durch die Stattgabe der damaligen Berufung durch den UFS in den Stand des Erstbescheides zurückgesetzt. Dies gilt auch für das Hervorkommen neuer Tatsachen. Durch die Feststellungen der Außenprüfung im Jahr 2011 sind neue Tatsachen hervorgekommen, nämlich die tatsächlichen Honorare der Ehefrau (zum Tatsachencharakter getätigter Ausgaben vgl. Ritz, BAO⁶ (2017) § 303 Rn 22), die im Zeitpunkt der Erlassung des Erstbescheides unbekannt waren. Diese Tatsachen führten auch zu einem anderen Spruch des Einkommensteuerbescheides 2005.

Der Bf. bringt weiters vor, dass das behördliche Ermessen zur Wiederaufnahme aufgrund der Geringfügigkeit der steuerlichen Auswirkung rechtswidrig geübt und nur anhand von Textbausteinen begründet worden sei. Im Lichte der Rechtsprechung des VwGH ist bei der amtsweigigen Wiederaufnahme zwischen der Rechtsfrage, ob der Tatbestand einer Wiederaufnahme gegeben ist, und der Frage der Durchführung der Wiederaufnahme, die im Ermessen der Abgabenbehörde liegt, zu unterscheiden. Erst dann, wenn die Rechtsfrage dahingehend geklärt ist, dass ein Wiederaufnahmsgrund tatsächlich gegeben ist, hat die Abgabenbehörde in Ausübung des ihr zustehenden Ermessens zu entscheiden, ob die amtliche Wiederaufnahme zu verfügen ist. Dabei ist im Sinne des § 20 BAO Ermessen auszuüben (vgl. VwGH 18.12.2008, 2006/15/0011). Wie festgestellt, ist ein Tatbestand der Wiederaufnahme erfüllt. Zu prüfen ist daher, ob die belangte Behörde ihr Ermessen rechtsrichtig geübt und begründet hat.

Die Rechtsrichtigkeit der Ermessensentscheidung ist unter Bedachtnahme auf § 20 BAO zu beurteilen. Gemäß § 20 BAO sind Ermessensentscheidungen innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen des Ermessens nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Dabei ist dem Begriff "Billigkeit" die Bedeutung von Angemessenheit in Bezug auf berechtigte Interessen der Partei und dem Begriff "Zweckmäßigkeit" das öffentliche Interesse, insbesondere an der Einhebung der Abgaben, beizumessen (vgl. VwGH 18.12.2008, 2006/15/0011; 04.03.2009, 2006/15/0079). Wenn die belangte Behörde im Hinblick auf die seitens der steuerlichen Vertretung beigebrachten Berechnungsgrundlagen der Subhonorare der Ehegattin "dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung)" den "Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteiinteresse an der Rechtskraft)" eingeräumt hat (vgl. Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung, Seite 4), so hat sie von dem ihr eingeräumten Ermessen im Sinne des Gesetzes Gebrauch gemacht (vgl. idS VwGH 28.05.1997, 94/13/0032). Ist die Ausübung des Ermessens im angefochtenen Bescheid damit begründet, die Wiederaufnahme des Verfahrens erscheine iSd § 20 BAO zweckmäßig, weil damit der Rechtsrichtigkeit gegenüber der Rechtssicherheit der Vorrang eingeräumt werde und eine Wiederaufnahme des Verfahrens mit den Interessen der Allgemeinheit an einer gleichmäßigen Besteuerung zu begründen sei, so lassen

die dargelegten Gründe der Ermessensentscheidung eine zwar knappe, jedoch keine rechtswidrige Ermessensübung erkennen (vgl. VwGH 30.05.1994, 93/16/0096).

Zu untersuchen ist daher noch, ob die Interessensabwägung im Rahmen der Billigkeit des Ermessens bei Geringfügigkeit der neu hervorgekommenen Tatsachen den Gebrauch der Wiederaufnahmemöglichkeit ausschließt. Die Geringfügigkeit ist dabei an Hand der steuerlichen Auswirkungen der konkreten Wiederaufnahmsgründe und nicht auf Grund der steuerlichen Gesamtauswirkungen zu beurteilen, die infolge Änderungen auf Grund anderer rechtlicher Beurteilungen im Sachbescheid vorzunehmen wären (vgl. VwGH 22.04.2009, 2006/15/0257). Im Rahmen der Außenprüfung kam es im Streitjahr 2005 zu einer Reduktion von Betriebsausgaben in Höhe von 7.836,34 Euro. Die Einkommensteuer gemäß Erstbescheid vom 09.05.2007 wurde mit 95.497,61 Euro festgesetzt. Die Einkommensteuer gemäß Einkommensteuerbescheid nach Wiederaufnahme vom 11.10.2011 wurde mit 99.415,78 Euro festgesetzt. Dies entspricht einer absoluten Differenz in Höhe von 3.918,17 Euro. Der VwGH erkennt bereits bei steuerlichen Auswirkungen in Höhe von 1.010,15 Euro keine Geringfügigkeit (vgl. VwGH 22.04.2009, 2006/15/0257). Ebenfalls wurde vom VwGH eine Änderung der Einkünfte um mehr als 2% als nicht geringfügig erkannt (vgl. VwGH 22.04.2009, 2006/15/0257). Im vorliegenden Fall kam es durch die Berücksichtigung der neuen Berechnungsgrundlage der Subhonorare der Ehegattin zu einer relativen Änderung der Einkünfte von über 7% (Einkünfte aus selbständiger Arbeit vor Außenprüfung: 107.445,46 Euro; Einkünfte aus selbständiger Arbeit nach Außenprüfung: 115.281,80 Euro). In einer Gesamtschau ist daher nicht von einer Geringfügigkeit der neu hervorgekommenen Tatsachen auszugehen.

Zusammenfassend lag daher ein tauglicher Wiederaufnahmsgrund vor. Die Verweiskette des Wiederaufnahmebescheides auf den Prüfbericht ist schlüssig und zulässig. Die belangte Behörde übte das ihr zustehende Ermessen, indem sie dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit Vorrang gegenüber dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit einräumte. Da die steuerlichen Auswirkungen nicht geringfügig sind, verbietet eine Interessensabwägung den Gebrauch der Wiederaufnahme nicht. Im Lichte der VwGH-Rechtsprechung ist die Ermessensbegründung zwar knapp, aber nicht rechtswidrig. Die Wiederaufnahme ist daher zulässig.

Der Bf. vermeint zusätzlich, dass im hier streitigen Fall res iudicata vorliege, weil der UFS die Aufhebungsbescheide gemäß § 299 vom 17.07.2007 als rechtswidrig aufhob (vgl. UFS 08.03.2011, RV/3031-W/07, RV/3057-W/07).

Nach der höchstgerichtlichen Rechtsprechung (vgl. VwGH 24.04.2015, 2011/17/0224) gilt der aus § 68 Abs. 1 AVG ableitbare Grundsatz, dass über ein und dieselbe Verwaltungssache nur einmal rechtskräftig zu entscheiden ist (ne bis in idem), auch im Abgabenverfahren (so auch VwGH 18.09.2002, 98/17/0281). Mit der Rechtskraft ist die Wirkung verbunden, dass die mit Bescheid unanfechtbar und unwiderruflich erledigte Sache nicht neuerlich entschieden werden kann (Wiederholungsverbot). Einer nochmaligen Entscheidung steht das Prozesshindernis der res iudicata entgegen (VwGH

09.10.1998, 96/19/3364). Verletzt die Behörde den Grundsatz der Unwiederholbarkeit, indem sie infolge eines Anbringens (Ansuchens) oder von Amts wegen ein Verfahren in einer entschiedenen Sache unzulässig einleitet (VwGH 02.10.2008, 2008/18/0538), so belastet sie nach herrschender Judikatur den Bescheid mit Rechtswidrigkeit des Inhalts (VwGH 31.07.2006, 2005/05/0020). Ein hervorgekommenes Prozesshindernis ist in jeder Lage des Verfahrens von Amts wegen – auch vom VwGH – wahrzunehmen (VwGH 03.08.2004, 2004/13/0099). „Sache“ im angeführten Sinne ist jene Angelegenheit, die den Spruch eines Bescheides gebildet hat.

Mit der Entscheidung vom 08.03.2011 befasste sich der UFS lediglich mit der verfahrensrechtlichen Frage der Rechtswidrigkeit der Aufhebungsbescheide vom 17.07.2007. Der UFS führte dazu aus:

„[...]“

Die Aufhebung nach § 299 Abs. 1 BAO liegt im Ermessen der Abgabenbehörde. Ermessensentscheidungen erfordern eine Abwägung der ermessensrelevanten Umstände. Diese Abwägung ist [...] in der Begründung des Aufhebungsbescheides darzustellen. Hinsichtlich des Ermessens fehlt jegliche Begründung seitens des Finanzamtes, weshalb eine unabdingbare gesetzliche Voraussetzung für die Aufhebungsbescheide nicht erfüllt ist.

Darüber hinaus fehlt in den Aufhebungsbescheiden [...] jegliche Begründung [...].

Der Berufung ist hinsichtlich der Aufhebungsbescheide statzugeben. [...]

Die Berufung hins. der neuen Sachbescheide bzw. Einkommensteuerbescheide ist daher als unzulässig geworden zurückzuweisen, zumal die [...] erlassenen Einkommensteuerbescheide [...] nunmehr nicht mehr dem Rechtsbestand angehören “.

Der UFS hat damit mit seiner Entscheidung nicht in der Sache selbst entschieden, sondern lediglich die Aufhebungsbescheide gemäß § 299 BAO aus dem Rechtsbestand entfernt und die Berufung gegen die eigentlichen Sachbescheide als „unzulässig zurückgewiesen“. Ein Aufhebungsbescheid gemäß § 299 BAO ist lediglich ein Bescheid kassatorischer Art (vgl. VwGH 04.07.1990, 89/15/0133; 23.11.2016, Ra 2014/15/0056). Das Verfahren wurde somit in den Stand der Erlassung des Erstbescheides zurückgesetzt. Eine entschiedene Sache liegt somit nicht vor.

Der Bf. wendet weiters Verjährung im Sinne des § 209 BAO ein, denn es sei im Jahr 2011 versucht worden, eine Berichtigung der Besteuerungsgrundlagen des Jahres 2005 vorzunehmen, was außerhalb der Verjährungsfrist liege.

Gemäß § 207 Abs. 1 iVm § 207 Abs. 2 BAO beträgt die Verjährungsfrist für die Festsetzung der Einkommensteuer fünf Jahre. Die Verjährungsfrist beginnt gemäß § 208 Abs. 1 lit. a BAO in den Fällen des § 207 Abs. 2 BAO mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist, soweit § 207 Abs. 2 BAO nicht einen anderen Zeitpunkt bestimmt. Für die Jahressteuerschuld in der Einkommensteuer setzt daher der Fristenlauf mit dem Anfang jenes Kalenderjahres ein, das an den Ablauf

des Jahres anschließt, in dem sie entstanden ist. Gemäß § 4 Abs. 2 Z 2 BAO entsteht der Abgabenanspruch der Einkommensteuer mit Ablauf des Kalenderjahres, für das die Veranlagung vorgenommen wird. Dies ist im vorliegenden Fall der 31.12.2005. Die Verjährungsfrist beginnt daher mit 1.1.2006 zu laufen und endet grundsätzlich mit 31.12.2010.

Werden jedoch innerhalb der Verjährungsfrist nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches unternommen, so verlängert sich die Verjährungsfrist um ein Jahr (vgl. § 209 Abs. 1 BAO). Die belangte Behörde setzte 2007 mehrere Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruchs. Einerseits setzte die belangte Behörde am 10.07.2007 eine Amtshandlung, in der sie den Bf. zur Abgabe berichtigter Einkommensteuererklärungen aufforderte. Andererseits setzte die belangte Behörde eine Amtshandlung durch Erlassung des Bescheides über die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2005 gemäß § 299 BAO vom 17.07.2007. Innerhalb der Verjährungsfrist wurden daher taugliche Amtshandlungen gesetzt, die die Verjährungsfrist um ein Jahr verlängern. Die Verjährungsfrist endet somit am 31.12.2011.

Die Wiederaufnahme der belangten Behörde erfolgte am 11.10.2011 und daher innerhalb der bis 31.12.2011 verlängerten Verjährungsfrist. Der Einwand der Verjährung durch den Bf. ist daher nicht stichhaltig.

Der Bf. wendet schließlich ein, dass die Rechtsmittelentscheidung eine extrem lange Bearbeitungszeit von acht Jahren umfasse und es nicht im Sinne einer ordnungsgemäßen Erledigung der Rechtsmittel der Steuerpflichtigen sei, der Rechtsmittelinstanz eine unbeschränkte Zeitspanne für die Erledigung einzuräumen. Dies sei mit den Prinzipien eines demokratischen Rechtsstaates unvereinbar. Wenn eine Rechtsmittelentscheidung nicht in angemessener Zeit erledigt werden kann, solle die Rechtsmittelinstanz nicht noch dadurch "belohnt" werden, dass keinerlei Rechtsfolgen daran geknüpft sind. Der Bf. vermeint daher, dass § 209a BAO, wonach einer Abgabenfestsetzung, die in einer Beschwerdevorentscheidung oder in einem Erkenntnis zu erfolgen hat, der Eintritt der Verjährung nicht entgegensteht, verfassungswidrig sei. Von Seiten des erkennenden Senates kann darauf hingewiesen werden, dass mit Beschluss des Geschäftsverteilungsausschusses vom 08.11.2018 die vorliegende Beschwerdesache gemäß § 9 Abs. 9 BFGG der vorherig zuständigen Gerichtsabteilung aufgrund Überlastung abgenommen und der nunmehrig zuständigen Gerichtsabteilung mit 01.03.2019 zugeteilt wurde. Die neu zuständige Gerichtsabteilung entschied daher ehestmöglich und innerhalb eines halben Jahres. Unabhängig davon hätte der Bf. die Möglichkeit zur Ergreifung von Säumnisbehelfen gehabt (Fristsetzungsantrag gemäß § 38 VwGG), um eine Entscheidung des Bundesfinanzgerichts nach Ablauf der gesetzlichen Entscheidungsfrist gemäß § 291 Abs. 1 BAO zu erhalten. Ein derartiger Säumnisbehelf wurde vom Bf. jedoch nicht ergriffen (vgl. zB. VwGH 13.09.2018, Ra 2017/15/0102, Rn 22). Aus diesem Grund hegt der erkennende Senat auch keine Bedenken hinsichtlich der Verfassungskonformität des § 209a BAO.

Die Beschwerde war daher hinsichtlich der Wiederaufnahme Einkommensteuer 2005 abzuweisen.

3.1.2. Sachbescheid Einkommensteuer 2005

Der Bf. fühlt sich durch den Sachbescheid Einkommensteuer 2005 in eventu dadurch beschwert, weil bereits ein rechtskräftiger Bescheid vom 09.05.2007 vorliegt. Wie unter Punkt 3.1.1. dargestellt, war jedoch die Wiederaufnahme des Verfahrens Einkommensteuer 2005 rechtskonform. Res iudicata liegt nicht vor.

Die belangte Behörde führt hinsichtlich der strittigen Subhonorare der Ehefrau des Bf. aus, dass die Tätigkeit der Ehefrau als Ordinationshilfe vom VwGH entgegen dem Anschein des dafür abgeschlossenen Werkvertrages ihrem wahren wirtschaftlichen Gehalt nach im Rahmen eines Dienstverhältnisses ausgeübt wird (vgl. VwGH 29.09.2010, 2007/13/0054). Die bisher geltend gemachten Aufwendungen wurden entsprechend der Zugrundelegung der Berechnungsgrundlage seitens der steuerlichen Vertretung für die Prüfungsjahre 2005 bis 2009 geändert. Für das streitige Jahr 2005 wurden Subhonorare in Höhe von 20.822,73 Euro erklärt. Im Rahmen der Betriebsprüfung wurde ein Gehalt in Höhe von 12.986,39 festgestellt.

Im Rahmen der Beschwerde werden diese Feststellungen durch den Bf. nicht bekämpft. Aktenkundig ist jedenfalls, dass die steuerliche Vertretung des Bf. der belangten Behörde Honorare der Ehefrau übermittelte (für 2005: 12.986,39 Euro; vgl. E-Mail des steuerlichen Vertreters vom 23.09.2011), die sich deckungsgleich in den Feststellungen der Außenprüfung wiederfinden.

Der Bf. bringt jedoch vor, dass die im Rahmen der Außenprüfung festgestellten Betriebsausgaben aus Subhonoraren der Ehefrau vollkommen statisch betrachtet worden seien, indem die Ausgaben keiner Valorisierung unterzogen worden seien. Auf Basis der von der steuerlichen Vertretung an die belangte Behörde übermittelten Aufstellung "Honorar Ehefrau" ist dieses Vorbringen unbegründet. Denn die vom steuerlichen Vertreter übermittelten Honorare, die eine Inflationsabgeltung beinhalteten, wurden von der belangten Behörde nachweislich übernommen.

Da die Feststellungen der Betriebsprüfung sonst unbestritten blieben und der Bf. auch keine weiteren Argumente gegen diese Feststellungen vorbrachte, war die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

3.2. Zu Spruchpunkt 2: Unzulässigkeit der 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.

Im vorliegenden Fall liegt hinsichtlich der Zulässigkeit der Wiederaufnahme 2005 keine Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung vor. Denn die amtswegige Wiederaufnahme basiert auf dem Neuhervorkommen von Tatsachen gemäß § 303 Abs. 1 lit b. BAO und ergibt sich daher aus dem Gesetz. Da die Wiederaufnahme zulässig war und kein weiteres Vorbringen des Bf. vorliegt, warum der Sachbescheid 2005 rechtswidrig sein sollte, liegt auch hinsichtlich des Sachbescheides Einkommensteuer 2005 keine Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung vor.

Wien, am 14. Juni 2019