

VERFASSUNGSGERICHTSHOF

E 250/2017-17

28. Juni 2017

## BESCHLUSS

Der Verfassungsgerichtshof hat unter dem Vorsitz des  
Präsidenten

Dr. Gerhart HOLZINGER,

in Anwesenheit der Mitglieder

Dr. Markus ACHATZ,

Mag. Dr. Eleonore BERCHTOLD-OSTERMANN,

Dr. Sieglinde GAHLEITNER,

DDr. Christoph GRABENWARTER,

Dr. Christoph HERBST,

Dr. Michael HOLOUBEK,

Dr. Helmut HÖRTENHUBER,

Dr. Claudia KAHR,

Dr. Rudolf MÜLLER,

Dr. Johannes SCHNIZER und

Dr. Ingrid SIESS-SCHERZ

als Stimmführer, im Beisein der verfassungsrechtlichen Mitarbeiterin

Mag. Claudia PRIEWASSER

als Schriftführerin,

in der Beschwerdesache der \*\*\*\* \*, \*\*\*\* \*, \*\*\*\* \*, \*\*\*\* \*,  
vertreten durch die Niederhuber & Partner Rechtsanwälte GmbH, Wollzeile  
24/14, 1010 Wien, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom  
13. Dezember 2016, Z RV/3200008/2015, in seiner heutigen nichtöffentlichen  
Sitzung beschlossen:

- I. Gemäß Art. 140 Abs. 1 Z 1 lit. b B-VG wird die Verfassungsmäßigkeit des  
§ 304 des Bundesgesetzes über allgemeine Bestimmungen und das Verfah-  
ren für die von den Abgabenbehörden des Bundes, der Länder und Gemein-  
den verwalteten Abgaben (Bundesabgabenordnung – BAO), BGBl.  
Nr. 194/1961, idF BGBl. I Nr. 14/2013, von Amts wegen geprüft.
- II. Das Beschwerdeverfahren wird nach Fällung der Entscheidung im Gesetzes-  
prüfungsverfahren fortgesetzt werden.

## **Begründung**

### **I. Sachverhalt, Beschwerde und Vorverfahren**

1. Mit Bescheid vom 17. Dezember 2007 stellte die Bezirkshauptmannschaft 1  
Innsbruck fest, dass von der Rechtsvorgängerin der beschwerdeführenden  
Gesellschaft durchgeführte Abfallexporte nach Deutschland der Beitragspflicht  
nach dem Bundesgesetz vom 7. Juni 1989 zur Finanzierung und Durchführung  
der Altlastensanierung ("Altlastensanierungsgesetz"), BGBl. 299/1989, unterlä-  
gen. Die dagegen eingebrachte Berufung wurde mit Bescheid vom 30. April 2008  
als unbegründet abgewiesen.

Mit Bescheid vom 2. Februar 2009 schrieb das Zollamt Innsbruck der Rechtsvor- 2  
gängerin der beschwerdeführenden Gesellschaft für die Durchführung von  
Abfallexporten nach Deutschland im Kalenderjahr 2007 gemäß § 201 BAO iVm  
§ 3 Abs. 1 Z 4 AISAG einen Altlastensanierungsbeitrag samt Säumniszuschlag  
in Höhe von € 16.601,52 vor. Mit Bescheid vom 8. Juli 2010 bestätigte der Unab-  
hängige Finanzsenat diese Entscheidung.

Im Hinblick auf die vom Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 26. Juli 2012, 2010/07/0215, vertretene Rechtsansicht und einen weiteren Feststellungsbescheid der Bezirkshauptmannschaft Innsbruck vom 28. Februar 2014, welcher die Beitragsfreiheit der von der beschwerdeführenden Gesellschaft durchgeführten Tätigkeiten bestätigte, stellte diese am 14. Juli 2014 beim Zollamt Innsbruck einen auf § 303 Abs. 1 lit. c BAO gestützten Antrag auf Wiederaufnahme des mit Bescheid des Unabhängigen Finanzsenates vom 8. Juli 2010 abgeschlossenen Verfahrens. Mit Bescheid vom 29. August 2014 wies das Zollamt Innsbruck diesen Antrag unter Hinweis auf § 304 BAO wegen Verjährung zurück.

2. Gegen diesen Bescheid erhob die beschwerdeführende Gesellschaft Beschwerde an das Bundesfinanzgericht. Nach einer abweisenden Beschwerdeentscheidung des Zollamtes Innsbruck vom 15. April 2015 und einem Vorlageantrag der beschwerdeführenden Gesellschaft gab das Bundesfinanzgericht der Beschwerde mit dem angefochtenen Erkenntnis keine Folge. Begründend führte das Bundesfinanzgericht hiezu aus, gemäß § 7 Abs. 1 AISAG in der maßgeblichen Fassung entstehe die Beitragsschuld im Fall der Beförderung von Abfällen zu einer Tätigkeit gemäß § 3 Abs. 1 Z 1 bis 3 leg.cit. 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. Die Verjährung beginne gemäß § 208 Abs. 1 lit. a BAO in den Fällen des § 207 Abs. 2 leg.cit. mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden sei, soweit in § 208 Abs. 2 leg.cit. nicht ein anderer Zeitpunkt bestimmt sei. Da die Verjährungsfrist gemäß § 207 Abs. 2 BAO im konkreten Fall fünf Jahre betrage, sei die Vorschreibung für das Kalenderjahr 2007 grundsätzlich mit Ablauf des Kalenderjahres 2012 verjährt. Mit der Erlassung des Abgabenbescheides des Zollamtes Innsbruck vom 2. Februar 2009 habe sich die Verjährungsfrist gemäß § 209 Abs. 1 BAO um ein Jahr verlängert. Darüber hinaus sei keine nach außen erkennbare Amtshandlung zur Geltendmachung des Abgabenanspruches aktenkundig. Im Ergebnis sei der Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 304 BAO wegen Eintritts der Verjährung unzulässig. Zweifel an der Verfassungskonformität des § 304 BAO bestünden nicht.

3. In ihrer auf Art. 144 B-VG gestützten Beschwerde rügt die beschwerdeführende Gesellschaft die Verfassungswidrigkeit des § 304 BAO. Ihrem Vorbringen zufolge entspreche diese Bestimmung inhaltlich den Vorgängerregelungen in den

Fassungen BGBl. 151/1980 bzw. BGBl. 12/1993, welche der Verfassungsgerichtshof mit seinen Erkenntnissen VfSlg. 13.114/1992 und VfSlg. 13.778/1994 jeweils als verfassungswidrig aufgehoben habe. Obgleich sich die der Anordnung des § 304 BAO zugrunde liegenden Verjährungsfristen seither geändert hätten, entspräche die geltende Fassung des § 304 BAO nicht den vom Verfassungsgerichtshof in den genannten Erkenntnissen festgelegten Anforderungen. Zum einen bestehe nach wie vor eine drei- bzw. fünfjährige Verjährungsfrist, zum anderen knüpfe der Beginn der Verjährungsfrist gemäß § 208 Abs. 1 lit. a BAO weiterhin an die Entstehung des Abgabenanspruches – beides sei vom Verfassungsgerichtshof in seiner bisherigen Rechtsprechung bemängelt worden. Darüber hinaus habe das Bundesfinanzgericht § 304 BAO falsch angewendet. Diese Bestimmung solle nämlich der Gefahr vorbeugen, dass in einem wieder aufgenommenen Verfahren keine Abgaben mehr festgesetzt werden könnten, eine Gefahr, die im konkreten Fall gerade nicht bestehe. Wie der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 30. Juli 2012 festgestellt habe, unterliege die Tätigkeit der beschwerdeführenden Gesellschaft nicht der Beitragspflicht. Es müsse auch berücksichtigt werden, dass es sich beim Altlastensanierungsbeitrag um eine Selbstbemessungsabgabe handle, womit im Fall, dass kein Beitragstatbestand erfüllt sei, auch nie die Fälligkeit der nicht geschuldeten Abgaben eintreten könne. In einem solchen Fall Verjährungsbestimmungen zur Anwendung zu bringen, die an den Fälligkeitszeitpunkt anknüpften, stelle eine denkbare Gesetzesanwendung dar.

4. Der Bundesminister für Finanzen erstattete (über Einladung des Verfassungsgerichtshofes) eine Äußerung, in der er zunächst das Vorliegen des von der beschwerdeführenden Gesellschaft geltend gemachten Wiederaufnahmegrundes in Zweifel zieht und eine Mitschuld der beschwerdeführenden Gesellschaft am Eintritt der Verjährung konstatiert.

6

Dem Vorbringen der Beschwerde zur Verfassungswidrigkeit des § 304 BAO tritt der Bundesminister für Finanzen in seiner Äußerung wie folgt entgegen (ohne die Hervorhebungen im Original):

7

"3.2.1. Zweck der Begrenzung des Rechts zur Stellung eines Antrags auf Wiederaufnahme des Verfahrens

Der Sinn von Verjährungsbestimmungen besteht darin, dass infolge Zeitablaufes Rechtsfriede eintritt und dass Beweisschwierigkeiten und Fehler in der Sachver-

haltsermittlung vermieden werden sollen [Siehe zB VfGH 11.3.2004, B 1528/01.]; dies ist auch Ausfluss des Rechtsstaatsprinzips. [BVerfGE, 2 (380) 403.] Dies trägt dem Gedanken Rechnung, dass Gläubigerrechte und Schuldnerpflichten nicht verewigt werden sollen. [Vgl. *Stoll*, BAO-Kommentar, 2157.] Die Verjährung dient daher nicht nur dem Schutz des Abgabepflichtigen, sondern ist auch durch öffentliche Interessen geprägt. Unter dem Aspekt der Schaffung von endgültigem Rechtsfrieden steht die Verjährung daher auch der Rückzahlung einer – wie im vorliegenden Fall behauptet – gänzlich zu Unrecht festgesetzten Abgabe entgegen.

Diese der Verjährung immanenten Gedanken der Herstellung von Rechtsfrieden und Rechtssicherheit verfolgt der Gesetzgeber auch für das Institut der Wiederaufnahme auf Antrag und von Amtswegen durch die Verknüpfung mit den Verjährungsfristen. Nach Ansicht des Bundesministers für Finanzen liegt es im rechtspolitischen Gestaltungsspielraum, in Zusammenhang mit Verjährungsfristen eine Abwägung zwischen einer Gerechtigkeit im Einzelfall und dem Interesse der Allgemeinheit am Eintritt von Rechtsfrieden und Rechtssicherheit zu treffen. In Anbetracht des Umstandes, dass irgendwann Rechtsfrieden eintreten muss, erscheint eine Auslegung der Beschwerdeführerin in Richtung eines unbefristeten Antragsrechts auf Wiederaufnahme durch den Steuerpflichtigen nicht nur als verfassungsrechtlich nicht geboten, sondern auch als überschießend. Zudem würde damit eine Ungleichbehandlung der Abgabenbehörde mit dem Steuerpflichtigen entstehen, weil diese bei Ansprüchen, die dem Grunde nach zwar zu Recht bestehen, aber nicht innerhalb der Verjährungsfrist festgesetzt wurden, zeitlich begrenzt wäre. Im Hinblick auf die Schaffung von endgültigem Rechtsfrieden darf daher nach Sicht des Bundesministers für Finanzen ein Antrag auf Wiederaufnahme zeitlich nicht vollkommen unbegrenzt möglich sein.

Dass gegen die Begrenzung von Antragsrechten durch § 304 BAO in der geltenden Fassung keine verfassungsrechtlichen Bedenken bestehen, hat der Verfassungsgerichtshof auch in seinem Beschluss vom 18.9.2014, E 1159/2014, festgestellt. In dieser Beschlussfassung hat der Verfassungsgerichtshof festgehalten, dem Gesetzgeber könne nicht entgegengetreten werden, wenn er das Recht zur Antragstellung zur Aufhebung in Rechtskraft erwachsener Bescheide mit Hinweis auf § 304 BAO in einer der verfassungskonformen Auslegung zugänglichen Weise befristet (siehe in diesem Zusammenhang auch das im abgetretenen Beschwerdeverfahren durch den VwGH ergangene, die Revision abweisende Erkenntnis vom 21.12.2016, Ro 2015/13/0005).

### 3.2.2. Bisherige VfGH-Erkenntnisse zu § 304 BAO

Der Verfassungsgerichtshof hatte sich schon in der Vergangenheit mit der Bestimmung des § 304 BAO auseinandergesetzt [VfSlg. 13.114/1992, 13.778/1994.] und die damaligen Bestimmungen als verfassungswidrig aufgehoben. Die Gründe dafür waren, dass eine Ungleichbehandlung des Steuerpflichtigen gegenüber der Behörde bestanden hatte und für den Steuerpflichtigen strengere Voraussetzungen für die Wiederaufnahme des Verfahrens gegolten haben.

Die jetzige Bestimmung des § 304 BAO ist zwar vom Wortlaut mit den in den 90er Jahren aufgehobenen Bestimmungen weitgehend ident; allerdings ist zu

beachten, dass sich einige sonstige Rahmenbedingungen – nämlich die tatbestandsmäßigen Voraussetzungen – für die Wiederaufnahme von Verfahren geändert haben, die einen besseren Rechtsschutz für die Steuerpflichtigen bewirken sollten, wie im Folgenden gezeigt werden wird.

### 3.2.3. Telos des Finanzverwaltungsgerichtsbarkeitsgesetzes 2012

Durch das Finanzverwaltungsgerichtsbarkeitsgesetz 2012, BGBl. I Nr. 14/2013 wurden ab 1.1.2014 in den Vorschriften gemäß §§ 303, 304 BAO die Voraussetzungen für die beantragte und die amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens unter gleiche Voraussetzungen gestellt; sowohl was den Tatbestand (§ 303 BAO) als auch was die Frist (§ 304 BAO) betrifft. Diese Gleichstellung erfolgte auch im Interesse einer Harmonisierung mit den anderen Verfahrenstiteln der BAO, für die ebenfalls gleiche Voraussetzungen und gleiche Fristen gelten. [Vgl dazu die Erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage (ErläutRV 2007 BlgNR 24. GP 22).]

Im Unterschied zur damaligen Rechtslage wurde zudem für die dreimonatige Frist für die Geltendmachung des Wiederaufnahmegrundes auf Antrag in § 303 BAO gestrichen. Weiters führen Amtshandlungen der Behörde nicht mehr zur Unterbrechung der Verjährung und damit zu einem neuerlichen Beginn der Verjährungsfrist, sondern lediglich zu einer Verlängerung der Verjährungsfrist um ein Jahr (§ 209 BAO). Damit wurde den Bedenken des VfGH in G 3/92, dass einerseits für den Steuerpflichtigen und die Behörde unterschiedliche Voraussetzungen für die Geltendmachung einer Wiederaufnahme bestanden, andererseits, dass die Behörde durch eine Unterbrechungshandlung wieder den vollen Lauf der Verjährung für eine amtswegige Wiederaufnahme zur Verfügung hatte und es damit erhebliche Unterschiede zwischen den Fristen gab die dem Steuerpflichtigen und der Behörde zur Verfügung standen, [Die damalige absolute Verjährungsfrist betrug 15 Jahre. Durch eine Unterbrechungshandlung konnte die Behörde jeweils die Wiederaufnahmefrist für die amtswegige Wiederaufnahme um 5 weitere Jahre verlängern und damit um einen signifikanten Zeitraum, während dem Abgabepflichtigen stets nur maximal eine 5jährige Frist zur Verfügung stand.] Rechnung getragen.

Gemäß § 304 ist für die amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens erforderlich, dass der Wiederaufnahmebescheid und der neue Sachbescheid noch vor Eintritt der Verjährung zugestellt werden. Demgegenüber kann der Abgabepflichtige bis zum Eintritt der Verjährung die Wiederaufnahme beantragen (Einlangen des Antrages vor Eintritt der Verjährung genügt). § 209a Abs. 2 BAO gewährleistet, dass in diesem Fall (rechtzeitiger Antrag) einer im Zuge der Wiederaufnahme geänderten Abgabefestsetzung der Eintritt der Verjährung nicht entgegensteht. Dies gilt auch bei nur mittelbarer Abhängigkeit der Abgabefestsetzung von der Erledigung eines Wiederaufnahmeantrages, etwa bei Beantragung der Wiederaufnahme eines Grundlagenbescheidverfahrens hinsichtlich eines davon abgeleiteten Abgabenspruches. Die (fristwahrende) Einbringung des Wiederaufnahmeantrages innerhalb der Verjährungsfrist ist somit für dessen meritorische Erledigung ausreichend (auch nach Eintritt der Verjährung). Hinge-

gen würde der (fristwahrende) Beginn einer abgabenbehördlichen Außenprüfung für die geänderte Abgabenfestsetzung im Zuge einer Wiederaufnahme des Verfahrens nach dem Eintritt der Verjährung nicht ausreichen.

#### 3.2.4. Gleichbehandlung von Abgabepflichtigem und Abgabenbehörde

Stellt man die geltende Rechtslage unter den Prüfungsmaßstab der verfassungsrechtlich gebotenen 'Waffengleichheit', ist im vorliegenden Fall festzustellen, dass zum Zeitpunkt der Einbringung des streitgegenständlichen Wiederaufnahmeantrages gleichermaßen die amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens verfristet bzw. unzulässig gewesen wäre.

Gerade bei dem hier gegenständlichen Wiederaufnahmegrund wegen einer anders beurteilten Vorfrage unterliegt die Behörde den gleichen Restriktionen für eine amtswegige Wiederaufnahme wie die Beschwerdeführerin für die Wiederaufnahme auf Antrag. Wird eine Vorfrage, die die Behörde bisher zugunsten des Steuerpflichtigen beurteilt hat, nachträglich von der zuständigen Behörde bzw. einem Gericht anders beurteilt, kann auch die Behörde nur innerhalb der Verjährungsfrist eine Wiederaufnahme verfügen und einen neuen Sachbescheid erlassen. Im Gegensatz zu den Ausführungen der Beschwerdeführerin hat der Verfassungsgerichtshof die Grenzen bzw. Fristen für die Wiederaufnahme keineswegs generell als verfassungswidrig beurteilt, sondern nur den Umstand, dass zwischen den Steuerpflichtigen und der Behörde unterschiedliche Voraussetzungen und Fristen bestanden. Abgesehen davon, dass die Voraussetzungen für die Wiederaufnahme auf Antrag und von Amts wegen generell harmonisiert wurden, gibt es im Hinblick auf den Vorfragetatbestand, der hier verfahrensgegenständlich ist, überhaupt keine Unterschiede hinsichtlich der Verjährungsfristen und Wiederaufnahmemöglichkeiten. Die vom Verfassungsgerichtshof in den 90er Jahren monierte Ungleichbehandlung liegt hier gerade nicht vor.

Darüber hinaus zeigt der in der Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes vom 13.12.2016, RV/3200008/2015, dargestellte Sachverhalt auf, dass es der Partei möglich gewesen wäre, einen Wiederaufnahmeantrag fristgerecht zu stellen, auch bereits im Grundlagenbescheidverfahren (mittelbare Anhängigkeit gemäß § 209a Abs. 2 BAO), siehe dazu schon Punkt 3.1.

#### 3.2.5. § 304 BAO als Begünstigungsnorm

Betrachtet man § 304 BAO im Gesamtgefüge der Bundesabgabenordnung ist festzustellen, dass diese Bestimmung keine Einschränkung der Rechte des Steuerpflichtigen enthält, sondern eine Begünstigungsvorschrift ist. Gemäß § 207 BAO kann eine Abgabe nicht mehr festgesetzt werden, wenn sie verjährt ist. Die Erlassung eines Sachbescheides ist daher nur innerhalb der Festsetzungsverjährungsfrist möglich. Aus diesem Grund reicht es bspw. auch nicht aus, dass eine Behörde innerhalb der Verjährungsfrist zwar eine Wiederaufnahme von Amts wegen verfügt, den Sachbescheid aber außerhalb der Verjährungsfrist erlassen will.

§ 304 BAO ermöglicht nunmehr, dass ein Wiederaufnahmsantrag von der Behörde noch zu erledigen ist, wenn dieser Antrag vor Eintritt der Verjährung bei der

Behörde einlangt. Die Behörde kann dann den Sachbescheid aufgrund der Verweisung des § 209a Abs 2 BAO auch ungeachtet des Eintrittes der Verjährung festsetzen. Gäbe es § 304 BAO nicht, könnte zwar unbegrenzt ein Wiederaufnahmeantrag gestellt werden, allerdings könnte dennoch kein Sachbescheid erlassen werden, weil die Festsetzungsverjährung bereits eingetreten ist. § 304 iVm § 209a BAO erweitert daher die Möglichkeiten des Abgabepflichtigen, eine bescheidmäßige Festsetzung nach Eintritt der Festsetzungsverjährung zu erwirken und weitet damit den Anwendungsbereich der Festsetzungsverjährung aus. [Ritz, ÖStZ 1995, 120.] Aus Sicht des Bundesministers für Finanzen kann dies keine Verfassungswidrigkeit der Bestimmung begründen.

### 3.3. Zusammenfassung

Nach Ansicht des Bundesministers für Finanzen ist somit zusammenfassend betrachtet, das Beschwerdevorbringen weder geeignet eine Verletzung in einem verfassungsgesetzlich gewährleisteten Recht darzulegen, noch Zweifel aufzuzeigen, die § 304 BAO als verfassungsrechtlich bedenklich erscheinen lassen."

## II. Rechtslage

1. Die §§ 207, 208, 209, 209a, 303 und 304 des Bundesgesetzes über allgemeine Bestimmungen und das Verfahren für die von den Abgabenbehörden des Bundes, der Länder und Gemeinden verwalteten Abgaben (Bundesabgabenordnung – BAO), BGBl. 194/1961, idF BGBl. I 117/2016, lauten (die in Prüfung gezogene Bestimmung des § 304, idF BGBl. I 14/2013, ist hervorgehoben):

8

### "E. Verjährung.

§ 207. (1) Das Recht, eine Abgabe festzusetzen, unterliegt nach Maßgabe der nachstehenden Bestimmungen der Verjährung.

(2) 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. Das Recht, einen Verspätungszuschlag, Anspruchszinsen, Säumniszuschläge oder Abgabenerhöhungen festzusetzen, verjährt gleichzeitig mit dem Recht auf Festsetzung der Abgabe.

(3) Das Recht zur Verhängung von Zwangs-, Ordnungs- und Mutwillensstrafen sowie zur Anforderung von Kostenersätzen im Abgabenverfahren verjährt in einem Jahr.



(4) Das Recht, den Ersatz zu Unrecht geleisteter oder die Rückzahlung zu Unrecht bezogener Beihilfen zu fordern, sowie das Recht auf Rückforderung zu Unrecht zuerkannter Erstattungen, Vergütungen oder Abgeltungen von Abgaben verjährt in fünf Jahren. Abs. 2 zweiter Satz gilt sinngemäß.

(5) Abs. 2 zweiter Satz gilt sinngemäß für Abgaben, deren vorsätzliche Verkürzung nicht in den Anwendungsbereich des Finanzstrafgesetzes fällt.

§ 208. (1) Die Verjährung beginnt

a) in den Fällen des § 207 Abs. 2 mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist, soweit nicht im Abs. 2 ein anderer Zeitpunkt bestimmt wird;

b) in den Fällen des § 207 Abs. 3 mit dem Ablauf des Jahres, in dem die Voraussetzung für die Verhängung der genannten Strafen oder für die Anforderung der Kostenersätze entstanden ist;

c) in den Fällen des § 207 Abs. 4 mit dem Ablauf des Jahres, in dem die rückzufordernden Beihilfen, Erstattungen, Vergütungen oder Abgeltungen geleistet wurden;

d) in den Fällen des § 200 mit dem Ablauf des Jahres, in dem die Ungewißheit beseitigt wurde;

e) in den Fällen des Eintritts eines rückwirkenden Ereignisses im Sinn des § 295a mit Ablauf des Jahres, in dem das Ereignis eingetreten ist.

(Anm.: lit. f) aufgehoben durch BGBl. I Nr. 112/2012)

(2) Bei der Erbschafts- und Schenkungssteuer unterliegenden Erwerben von Todes wegen oder Zweckzuwendungen von Todes wegen beginnt die Verjährung frühestens mit Ablauf des Jahres, in dem die Abgabenbehörde vom Erwerb oder von der Zweckzuwendung Kenntnis erlangt.

§ 209. (1) Werden innerhalb der Verjährungsfrist (§ 207) nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (§ 77) von der Abgabenbehörde unternommen, so verlängert sich 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.

(2) Die Verjährung ist gehemmt, solange die Geltendmachung des Anspruches innerhalb der letzten sechs Monate der Verjährungsfrist wegen höherer Gewalt nicht möglich ist.

(3) Das Recht auf Festsetzung einer Abgabe verjährt spätestens zehn Jahre nach Entstehung des Abgabenanspruches (§ 4). In den Fällen eines Erwerbes von Todes wegen oder einer Zweckzuwendung von Todes wegen verjährt das Recht auf Festsetzung der Erbschafts- und Schenkungssteuer jedoch spätestens zehn Jahre nach dem Zeitpunkt der Anzeige.

(4) Abweichend von Abs. 3 verjährt das Recht, eine gemäß § 200 Abs. 1 vorläufige Abgabenfestsetzung wegen der Beseitigung einer Ungewissheit im Sinn des

§ 200 Abs. 1 durch eine endgültige Festsetzung zu ersetzen, spätestens fünfzehn Jahre nach Entstehung des Abgabenanspruches.

(5) In den Fällen, in denen aufgrund der Bestimmungen des Einkommensteuergesetzes 1988 oder des Umgründungssteuergesetzes über die entstandene Einkommen- oder Körperschaftsteuerschuld abgesprochen, aber die Steuerschuld nicht festgesetzt worden ist, verjährt das Recht auf Festsetzung der genannten Abgaben insoweit jedoch spätestens zehn Jahre nach Ablauf des Jahres, in dem das rückwirkende Ereignis eingetreten ist.

§ 209a. (1) Einer Abgabefestsetzung, die in einer Beschwerdeentscheidung oder in einem Erkenntnis zu erfolgen hat, steht der Eintritt der Verjährung nicht entgegen.

(2) Hängt eine Abgabefestsetzung unmittelbar oder mittelbar von der Erledigung einer Beschwerde oder eines in Abgabenvorschriften vorgesehenen Antrages (§ 85) ab, so steht der Abgabefestsetzung der Eintritt der Verjährung nicht entgegen, wenn die Beschwerde oder der Antrag vor diesem Zeitpunkt, wenn ein Antrag auf Aufhebung gemäß § 299 Abs. 1 vor Ablauf der Jahresfrist des § 302 Abs. 1 oder wenn ein Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens rechtzeitig im Sinn des § 304 eingebracht wurde.

(3) Sofern nicht Abs. 1 oder 2 anzuwenden ist, darf in einem an die Stelle eines früheren Bescheides tretenden Abgabebescheid, soweit für einen Teil der festzusetzenden Abgabe bereits Verjährung eingetreten ist, vom früheren Bescheid nicht abgewichen werden.

(4) Abgabenerklärungen gelten als Anträge im Sinn des Abs. 2, wenn die nach Eintritt der Verjährung vorzunehmende Abgabefestsetzung zu einer Gutschrift führen würde.

(5) Soweit die Verjährung der Festsetzung einer Abgabe in einem Erkenntnis (§ 279) nicht entgegenstehen würde, steht sie auch nicht der Abgabefestsetzung in dem Bescheid der Abgabenbehörde entgegen, der den gemäß § 278 oder § 300 aufgehobenen Bescheid ersetzt, wenn dieser Bescheid binnen einem Jahr ab Bekanntgabe (§ 97) des aufhebenden Beschlusses bzw. innerhalb der Frist des § 300 Abs. 1 lit. b ergeht.

(6) Wird eine Bescheidbeschwerde oder ein Vorlageantrag nach Eintritt der Verjährung gemäß § 209 Abs. 3 erster Satz zurückgenommen, so steht der Eintritt der Verjährung der Festsetzung einer Abgabe, soweit sie hinterzogen ist, nicht entgegen, wenn diese Festsetzung innerhalb eines Jahres ab Zurücknahme der Bescheidbeschwerde oder des Vorlageantrages erfolgt.

[...]

## 2. Wiederaufnahme des Verfahrens.

§ 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 sonstwie 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.

(2) Der Wiederaufnahmsantrag hat zu enthalten:

- a) die Bezeichnung des Verfahrens, dessen Wiederaufnahme beantragt wird;
- b) die Bezeichnung der Umstände (Abs. 1), auf die der Antrag gestützt wird.

(3) Der Bundesminister für Finanzen wird ermächtigt, durch Verordnung die für die Ermessensübung bedeutsamen Umstände zu bestimmen.

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

### III. Bedenken des Gerichtshofes

- 1. Bei Behandlung der Beschwerde sind im Verfassungsgerichtshof Bedenken ob der Verfassungsmäßigkeit des § 304 BAO entstanden. 9
- 2. Der Verfassungsgerichtshof geht vorläufig davon aus, dass die Beschwerde zulässig ist, dass das Bundesfinanzgericht bei der Erlassung der angefochtenen Entscheidung § 304 BAO zumindest denkmöglich angewendet hat und dass auch der Verfassungsgerichtshof diese Bestimmung bei seiner Entscheidung über die Beschwerde anzuwenden hätte. 10
- 3. Der Verfassungsgerichtshof hegt gegen den hiemit in Prüfung gezogenen § 304 BAO folgendes Bedenken: 11
  - 3.1. Die geltende, in Prüfung gezogene Bestimmung des § 304 BAO entspricht inhaltlich § 304 BAO, BGBl. 194/1961 (Stammfassung), welcher folgenden Wortlaut hatte: 12

"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."

Der Verfassungsgerichtshof hob § 304 BAO, BGBl. 194/1961, mit Erkenntnis VfSlg. 13.114/1992 mit folgender Begründung als verfassungswidrig auf:

13

"Aufgabe der in Prüfung gezogenen Bestimmung ist einzig und allein zu verhindern, daß nach Bewilligung einer Wiederaufnahme des Verfahrens eine Abgabe wegen Verjährung des Anspruchs nicht mehr festgesetzt werden kann. Über dieses – verfassungsrechtlich nicht zu beanstandende – Ziel schießt die Regelung jedoch hinaus. Anstatt der Behörde bloß die neuerliche Festsetzung der Abgabe bis zum ursprünglichen Ausmaß zu ermöglichen, schließt sie nämlich die Wiederaufnahme des Verfahrens auf Antrag der Partei schon nach Ablauf von einem, drei oder fünf Jahren nach Erlassung des Bescheides überhaupt aus. Für eine derartige Einschränkung des Rechtes, Wiederaufnahme des Verfahrens zu begehren, findet sich keine sachliche Begründung.

Die in Prüfung gezogene Bestimmung ist folglich als verfassungswidrig aufzuheben.

Ob sich aus jener Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, wonach trotz Bemessungsverjährung eine Herabsetzung der vorläufig festgesetzten Abgabenschuld in einem endgültigen Bescheid möglich sei (VwGH Zl. 83/17/0163 vom 16. November 1984), auch ableiten läßt, daß die Bemessungsverjährung einer Herabsetzung der Abgabenschuld ganz allgemein nicht entgegensteht, sodaß nach Aufhebung des § 304 BAO eine Regelung nach dem Muster des § 209a Abs 1 BAO entbehrlich ist (Ch. Bibus in ihrem Hinweis auf das Prüfungsverfahren im RdW 1992, 125 f), kann dahingestellt bleiben. Die Fristsetzung (Art 140 Abs 5 B-VG) soll dem Gesetzgeber jedenfalls eine Klärung der Rechtslage durch Neuregelung ermöglichen.

Eine Erweiterung der Befugnisse der Behörde zulasten des Abgabepflichtigen hat die Aufhebung des § 304 BAO angesichts der Verjährung keinesfalls zur Folge."

3.2. Unter Verweis auf das zitierte Erkenntnis hob der Verfassungsgerichtshof mit Erkenntnis VfSlg. 13.778/1994 auch die Anordnung des § 304 BAO, BGBl. 194/1961, idF BGBl. 12/1993, mit folgendem Wortlaut als verfassungswidrig auf:

14

"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 Abgabenanspruches (§ 4) eingebrachter Antrag gemäß § 303 Abs. 1 zugrunde liegt."

Der Verfassungsgerichtshof begründete diese Aufhebung mit den folgenden – im Gesetzesprüfungsverfahren nicht zerstreuten – Bedenken des Prüfungsbeschlusses:

15

"Es dürfte davon auszugehen sein, daß die Neufassung der Bestimmung in bezug auf den aus der alten Fassung übernommenen Teil, also die Maßgeblichkeit der Verjährungsfrist, immer noch denselben Zwecken dient wie schon die Stammfassung, sodaß insoweit das im Erkenntnis G 3/92 Gesagte weiterhin gilt. Die dem Antragsteller zusätzlich eröffnete '– vom Eintritt der Verjährung unabhängige –' Frist soll nach den Materialien die im Erkenntnis G 3/92 aufgezeigten verfassungsrechtlichen Mängel beheben und die Partei 'besser stellen'. Es scheint jedoch, daß eine solche Besserstellung nur teilweise und nach den zufälligen Verhältnissen eintritt, der Mangel aber in wesentlichen Bereichen noch verschärft und die gleichzeitige Koppelung mit der Verjährung sinnlos wird. Während nämlich alle Verjährungsfristen durch jede nach außen erkennbare behördliche Amtshandlung zur Geltendmachung des Abgabeananspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen unterbrochen werden, sodaß auch die ein- oder dreijährige Verjährungsfrist noch viele Jahre nach Entstehung des Abgabeananspruches neu zu laufen beginnen kann – zumal die Behörde auch die Möglichkeit der Erlassung vorläufiger Bescheide hat (vgl. § 208 Abs 1 lit d BAO) –, läuft die zehnjährige Antragsfrist des neuen § 304 ohne Unterbrechung ab. Es kann also leicht der Fall eintreten, daß die Abgabe zu einem Zeitpunkt festgesetzt wird, in dem die ununterbrochene Zehnjahresfrist bereits abgelaufen ist, sodaß für die Wiederaufnahme des Verfahrens weiterhin nur die ein- oder dreijährige Frist des § 207 Abs 2 zur Verfügung steht (während der Behörde im Fall der Hinterziehung für eine Wiederaufnahme noch zehn Jahre offenstehen).

Umgekehrt kann die starre Zehnjahresfrist beispielsweise bei Verbrauchssteuern leicht dazu führen, daß die Wiederaufnahme zugunsten der Partei auch nach Eintritt der Verjährung zulässig bleibt, sodaß die Absicht, nach Verjährung keine Wiederaufnahme zuzulassen, weil dann die Abgabe nicht mehr festgesetzt werden kann, gar nicht mehr erreicht wird, und die unterschiedlichen Fristen, die sich aus der Maßgeblichkeit der Verjährung ergeben, ihren rechtfertigenden Sinn verlieren.

Die getroffene Regelung scheint daher insgesamt nicht nur ein untaugliches Mittel zur Beseitigung der Verfassungswidrigkeit des § 304 alt zu sein, sondern der bereits festgestellten Verfassungswidrigkeit eine neue hinzuzufügen.

Selbst wenn man aber – entgegen der Behauptung der Materialien – annehmen wollte, daß die Zehnjahresfrist keine Lösung der dem Gesetzgeber durch das Erkenntnis G 3/92 gestellten Aufgabe bezweckt, sondern die Möglichkeit der Wiederaufnahme 'unabhängig von der Verjährung' zeitlich begrenzen soll (etwa um den Zeitraum, in dem die Akten aufbewahrt werden müssen, zu verkürzen), scheint dafür eine vom Entstehen des Abgabeananspruches an laufende Frist kein sachliches Mittel zu sein. Dafür dürfte sich nur eine vom Zeitpunkt der Verfahrensbeendigung an laufende Frist – verbunden mit der schon im Erkenntnis

G 3/92 erwogenen Erlaubnis nach dem Muster des § 209a Abs 1 BAO – eignen (vgl. den gleichfalls schon im Erkenntnis G 3/92 bezogenen § 534 Abs 3 ZPO).

Der Gerichtshof hält es in diesem Zusammenhang aber für nützlich zu betonen, daß er es weder im Erkenntnis G 3/92 als verfassungsrechtlich geboten angesehen hat, daß die Wiederaufnahme auf Antrag einer Partei immer durch zehn Jahre (ab Entstehung des Anspruches) zulässig bleibt, noch jetzt Bedenken dagegen hegt, daß dies nicht zehn Jahre ab Verfahrensbeendigung der Fall ist. Nur die rigorose Beschränkung auf die jeweilige, gegebenenfalls äußerst kurze Verjährungsfrist ohne Rücksicht auf den Wiederaufnahmsgrund hatte das Abstellen auf die Verjährungsfrist unsachlich gemacht."

3.3. Mit BGBl. I 14/2013 erhielt § 304 BAO die heute geltende Fassung. Die Materialien erläutern dazu wie folgt (ErlRV 2007 BlgNR 24. GP, 22):

16

"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."

3.4. Der Verfassungsgerichtshof geht vorläufig davon aus, dass die in Prüfung gezogene Bestimmung im Wesentlichen jenen Bestimmungen entspricht, welche der Verfassungsgerichtshof mit den Erkenntnissen VfSlg. 13.114/1992 und VfSlg.

17

13.778/1994 als verfassungswidrig aufhob, und damit die in diesen Erkenntnissen genannten – letztlich den Aufhebungen zugrunde gelegten – Bedenken in gleicher Weise auf die nun in Prüfung gezogene Bestimmung zutreffen.

4. Der Verfassungsgerichtshof geht – entgegen der Auffassung des Bundesministers für Finanzen – vorläufig davon aus, dass die Aufhebung der Vorgängerbestimmungen des § 304 BAO in den in Prüfung gezogenen Fassungen nicht (nur) deshalb erfolgte, weil damit eine Besserstellung der amtswegigen Wiederaufnahme gegenüber der Verfügung der Wiederaufnahme auf Antrag erfolgte, sondern (auch) weil diese Regelungen unsachlich waren. Insofern dürfte die bloße Harmonisierung der Beschränkungen der amtswegigen und der auf Antrag erfolgenden Wiederaufnahme – wie sie vom Gesetzgeber mit der Schaffung der geltenden Fassung des § 304 BAO angestrebt wurde (vgl. ErlRV 2007 BlgNR 24. GP, 22) – die mit den Erkenntnissen VfSlg. 13.114/1992 und VfSlg. 13.778/1994 festgestellte Verfassungswidrigkeit nicht beseitigen. 18

Nach Auffassung des Verfassungsgerichtshofes ist es zwar unbedenklich, wenn der Gesetzgeber die Möglichkeit, eine Wiederaufnahme zu beantragen, aus Gründen der Rechtssicherheit beschränkt. Der Gesetzgeber hat dabei allerdings – wie dies in den Erkenntnissen VfSlg. 13.114/1992 und VfSlg. 13.778/1994 zum Ausdruck kommt – eine dem Sachlichkeitsgebot entsprechende Regelung im Hinblick auf die Zulässigkeit eines Wiederaufnahmeantrages zu treffen. In diesem Zusammenhang dürfte sich das Anknüpfen an eine Verjährungsfrist von grundsätzlich drei bzw. fünf Jahren (§ 207 Abs. 2 BAO) als unsachlich erweisen, zumal die Möglichkeit einer Wiederaufnahme bei Ergreifung eines Rechtsmittels in vielen Fällen faktisch ausgeschlossen sein dürfte. 19

#### **IV. Ergebnis**

1. Der Verfassungsgerichtshof hat daher beschlossen, § 304 des Bundesgesetzes über allgemeine Bestimmungen und das Verfahren für die von den Abgabenbehörden des Bundes, der Länder und Gemeinden verwalteten Abgaben (Bundesabgabenordnung – BAO), BGBl. 194/1961, idF BGBl. I 14/2013, von Amts wegen auf seine Verfassungsmäßigkeit zu prüfen. 20

2. Ob die Prozessvoraussetzungen vorliegen und das dargelegte Bedenken zutrifft, wird im Gesetzesprüfungsverfahren zu klären sein. 21

3. Dies konnte gemäß § 19 Abs. 4 VfGG ohne mündliche Verhandlung in nichtöffentlicher Sitzung beschlossen werden. 22

Wien, am 28. Juni 2017

Der Präsident:

Dr. HOLZINGER

Schriftführerin:

Mag. PRIEWASSER