jusline®
»» Recht. Schnell

Sie können die QR Codes nützen um später wieder auf die neuste Version eines Gesetzestexts zu gelangen.

# TE Vfgh Erkenntnis 2017/11/30 G131/2017 ua

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 30.11.2017

**Index**

32/01 Finanzverfahren, allgemeines Abgabenrecht

**Norm**

B-VG Art7 Abs1 / Gesetz
BAO §207 Abs2, §209 Abs1, §304

**Leitsatz**

Gleichheitswidrigkeit der Beschränkung der Zulässigkeit der Wiederaufnahme des Verfahrens infolge Anknüpfens an die Verjährungsfrist von drei bzw fünf Jahren

**Spruch**

I. §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 Nr 194/1961, idF BGBl I Nr 14/2013, wird als verfassungswidrig aufgehoben.

II. Die Aufhebung tritt mit Ablauf des 31. Dezember 2018 in Kraft.

III. Frühere gesetzliche Bestimmungen treten nicht wieder in Kraft.

IV. Der Bundeskanzler ist zur unverzüglichen Kundmachung dieser Aussprüche im Bundesgesetzblatt I verpflichtet.

**Begründung**

Entscheidungsgründe

I. Anlassverfahren, Prüfungsbeschluss und Vorverfahren

1. Beim Verfassungsgerichtshof ist zur Zahl E250/2017 eine auf Art144 B-VG gestützte Beschwerde anhängig, welcher folgender Sachverhalt zugrunde liegt:

1.1. Mit Bescheid vom 17. Dezember 2007 stellte die Bezirkshauptmannschaft 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, unterlägen. Die dagegen eingebrachte Berufung wurde mit Bescheid vom 30. April 2008 als unbegründet abgewiesen.

1.2. Mit Bescheid vom 2. Februar 2009 schrieb das Zollamt Innsbruck der Rechtsvorgängerin der beschwerdeführenden Gesellschaft für die Durchführung von Abfallexporten nach Deutschland im Kalenderjahr 2007 gemäß §201 BAO iVm §3 Abs1 Z4 AlSAG einen Altlastensanierungsbeitrag samt Säumniszuschlag in Höhe von

€ 16.601,52 vor. Mit Bescheid vom 8. Juli 2010 bestätigte der Unabhängige Finanzsenat diese Entscheidung.

1.3. 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 Abs1 litc 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 des Zollamtes Innsbruck vom 29. August 2014 erhob die beschwerdeführende Gesellschaft Beschwerde an das Bundesfinanzgericht. Nach einer abweisenden Beschwerdevorentscheidung des Zollamtes Innsbruck vom 15. April 2015 und einem Vorlageantrag der beschwerdeführenden Gesellschaft gab das Bundesfinanzgericht der Beschwerde mit Erkenntnis vom 13. Dezember 2016 keine Folge. Begründend führte das Bundesfinanzgericht hiezu aus, gemäß §7 Abs1 AlSAG in der maßgeblichen Fassung entstehe die Beitragsschuld im Fall der Beförderung von Abfällen zu einer Tätigkeit gemäß §3 Abs1 Z1 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 Abs1 lita BAO in den Fällen des §207 Abs2 leg.cit. mit Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden sei, soweit in §208 Abs2 leg.cit. nicht ein anderer Zeitpunkt bestimmt sei. Da die Verjährungsfrist gemäß §207 Abs2 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 Abs1 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 Art144 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, entspreche 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 Abs1 lita 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 wiederaufgenommenen 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 denkunmögliche 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.

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

"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 Sachverhaltsermittlung vermieden werden sollen [Siehe zB VfGH 11.3.2004, B1528/01.]; dies ist auch Ausfluss des Rechtstaatsprinzips. [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, E1159/2014, 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 Rechtschutz 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 G3/92, 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 Abs2 BAO gewährleistet, dass in diesem Fall (rechtzeitiger Antrag) einer im Zuge der Wiederaufnahme geänderten Abgabenfestsetzung der Eintritt der Verjährung nicht entgegensteht. Dies gilt auch bei nur mittelbarer Abhängigkeit der Abgabenfestsetzung von der Erledigung eines Wiederaufnahmeantrages, etwa bei Beantragung der Wiederaufnahme eines Grundlagenbescheidverfahrens hinsichtlich eines davon abgeleiteten Abgabenanspruches. Die (fristwahrende) Einbringung des Wiederaufnahmeantrages innerhalb der Verjährungsfrist ist somit für dessen meritorische Erledigung ausreichend (auch nach Eintritt der Verjährung). Hingegen 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 Vorfragentatbestand, 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, dargestellten Sachverhalt auf, dass es der Partei möglich gewesen wäre, einen Wiederaufnahmeantrag fristgerecht zu stellen, auch bereits im Grundlagenbescheidverfahren (mittelbare Anhängigkeit gemäß §209a Abs2 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 Amtswegen 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 Abs2 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."

5. Bei der Behandlung der gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 13. Dezember 2016 gerichteten Beschwerde sind im Verfassungsgerichtshof Bedenken ob der Verfassungsmäßigkeit des §304 BAO entstanden. Der Verfassungsgerichtshof hat daher am 28. Juni 2017 beschlossen, diese Gesetzesbestimmung von Amts wegen auf ihre Verfassungsmäßigkeit zu prüfen.

6. Der Verfassungsgerichtshof legte seine Bedenken, die ihn zur Einleitung des Gesetzesprüfungsverfahrens bestimmt haben, in seinem Prüfungsbeschluss zur Zahl G131/2017 wie folgt dar:

"3.1. Die geltende, in Prüfung gezogene Bestimmung des§304 BAO entspricht inhaltlich §304 BAO, BGBl 194/1961 (Stammfassung), welcher folgenden Wortlaut hatte:

'Nach Eintritt der Verjährung ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens ausgeschlossen, sofern ihr nicht ein vor diesem Zeitpunkt eingebrachter Antrag gemäß §303 Abs1 zugrunde liegt.'

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

'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 Abs1 BAO entbehrlich ist (Ch. Bibus in ihrem Hinweis auf das Prüfungsverfahren im RdW 1992, 125 f), kann dahingestellt bleiben. Die Fristsetzung (Art140 Abs5 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 VfSlg13.778/1994 auch die Anordnung des §304 BAO, BGBl 194/1961, idF BGBl 12/1993, mit folgendem Wortlaut als verfassungswidrig auf:

'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 Abs1 zugrunde liegt.'

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

'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 G3/92 Gesagte weiterhin gilt. Die dem Antragsteller zusätzlich

eröffnete '– vom Eintritt der Verjährung unabhängige –' Frist soll nach den Materialien die im Erkenntnis G3/92 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 Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen unterbrochen werden, sodaß auch die ein- oder dreijährige Verjährungsfrist noch viele Jahre nach Entstehung des Abgabenanspruches neu zu laufen beginnen kann – zumal die Behörde auch die Möglichkeit der Erlassung vorläufiger Bescheide hat (vgl. §208 Abs1 litd 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 Abs2 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 G3/92 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 Abgabenanspruches 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 G3/92 erwogenen Erlaubnis nach dem Muster des §209a Abs1 BAO – eignen (vgl. den gleichfalls schon im Erkenntnis G3/92 bezogenen §534 Abs3 ZPO).

Der Gerichtshof hält es in diesem Zusammenhang aber für nützlich zu betonen, daß er es weder im Erkenntnis G3/92 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):

'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 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.

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 Abs2 BAO) als unsachlich erweisen, zumal die Möglichkeit einer Wiederaufnahme bei Ergreifung eines Rechtsmittels in vielen Fällen faktisch ausgeschlossen sein dürfte."

7. Die Bundesregierung erstattete eine Äußerung, in der den im Prüfungsbeschluss dargelegten Bedenken im Wesentlichen wie folgt entgegengetreten wird:

"1. Bisherige Judikatur des Verfassungsgerichtshofes zur Wiederaufnahme gemäß§304 BAO

Der Verfassungsgerichtshof hat sich bereits in der Vergangenheit mit der Verfassungsmäßigkeit der Bestimmung des §304 BAO eingehend auseinandergesetzt und dabei die Bestimmung des§304 BAO in der jeweilig geltenden Fassung als verfassungswidrig erachtet. [Zu §304 BAO idF BGBl Nr 194/1961 siehe VfSlg 13.114/1992; zu §304 BAO idF BGBl Nr 12/1993 siehe VfSlg 13.778/1994.]

1.1. Zu VfSlg 13.114/1992

§304 BAO idF BGBl Nr 194/1961 lautet wie folgt:

'§304. Nach Eintritt der Verjährung ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens ausgeschlossen, sofern ihr nicht ein vor diesem Zeitpunkt eingebrachter Antrag gemäß §303 Abs1 zugrunde liegt.'

Mit Erkenntnis vom 22. Juni 1992 hat der Verfassungsgerichtshof festgestellt, dass die Aufgabe der in Prüfung gezogenen Bestimmung einzig und allein jene sei zu verhindern, dass nach Bewilligung einer Wiederaufnahme des Verfahrens eine Abgabe wegen Verjährung des Anspruchs nicht mehr festgesetzt werden könne. Die Verfolgung dieses Regelungszieles sei verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden.

Es scheine dem Verfassungsgerichtshof jedoch unsachlich, wenn die Wiederaufnahme auf Antrag einer Partei ohne Rücksicht auf den Wiederaufnahmsgrund immer mit der ein-, drei- oder fünfjährigen Verjährungsfrist begrenzt sei, sodass §304 BAO idF BGBl Nr 194/1961 als verfassungswidrig aufzuheben war.

1.2. Zu VfSlg 13.778/1994

§304 BAO idF BGBl Nr 12/1993 lautet wie folgt:

'§304. 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 Abs1 zugrunde liegt.'

Mit Erkenntnis vom 16. Juni 1994 maß der Verfassungsgerichtshof der Bestimmung des§304 BAO dieselbe – verfassungsrechtlich unproblematische – Zweckverfolgung bei, wie ihrer aufgrund unsachlicher Ausgestaltung aufgehobenen Vorgängerbestimmung, sodass die Ausführungen im Erkenntnis VfSlg 13.114/199[2] weiterhin zu berücksichtigen seien. Der Verfassungsgerichtshof betont, dass im Hinblick auf das Abstellen auf die Verjährungsfrist nur in der rigorosen Beschränkung auf die jeweilige gegebenenfalls äußerst kurze Verjährungsfrist ohne Rücksicht auf den Wiederaufnahmsgrund eine Unsachlichkeit zu erblicken ist, weshalb §304 BAO idF BGBl Nr 12/1993 als verfassungswidrig aufzuheben war.

1.3.

Die Bestimmung des §304 BAO idgF ist zwar im Wortlaut mit jener der mit Erkenntnis vom 22. Juni 1992, VfSlg13.114, aufgehobenen Bestimmung weitgehend ident, jedoch ist nunmehr insbesondere aufgrund der mit dem FVwGG 2012 geänderten Rahmenbedingungen – nämlich vor allem die tatbestandsmäßigen Voraussetzungen – der Rechtsschutz für die Abgabepflichtigen nicht bloß in gleicher Weise wie für die Abgabenbehörde gewährleistet, sondern darüber hinaus sogar verbessert.

2. Zweck der zeitlichen Einschränkung der Wiederaufnahme gemäß §304 BAO

Im Folgenden soll kurz der Zweck des§304 BAO skizziert werden. Ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren kann auf Antrag der Partei oder von Amts wegen unter den in §303 BAO genannten Gründen wiederaufgenommen werden. Die Wiederaufnahme erfolgt dabei nach §307 Abs1 BAO unter gleichzeitiger Aufhebung des zugrunde liegenden Bescheides. Dh die Aufhebung ist bereits durch die bloße Verfügung (Bewilligung) der Wiederaufnahme bewirkt. Ein weiterer, selbständiger Bescheid, der die Aufhebung des zugrundeliegenden Sachbescheides verfügt, hat hierfür nicht zu ergehen. [Vgl. VwGH 11.7.1995, 91/13/0145; 24.11.1998, 93/14/0151; 22.4.2009, 2006/15/0257; Ritz, BAO5, §307 Tz 7.]

Mit Verfügung der Wiederaufnahme ist gemäß §307 Abs1 BAO gleichzeitig die das wiederaufgenommene Verfahren abschließende Sachentscheidung zu verbinden. Da nach der Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes der Zweck des Institutes der Verjährung darin besteht, Rechtsfriede infolge Zeitablaufes zu schaffen sowie Beweisschwierigkeiten zu vermeiden [VfSlg 17.163/2004.], ist eine Abgabenfestsetzung nach bereits eingetretener Verjährung allerdings grundsätzlich nicht mehr zulässig. Da eine Sachentscheidung wegen Eintritts der Verjährung nicht mehr erfolgen darf, erschien dem Gesetzgeber eine zeitliche Begrenzung der Wiederaufnahme durch Anknüpfung des §304 BAO an den Eintritt der Verjährung erforderlich. Ist nämlich eine Sachentscheidung nicht mehr möglich, so soll der Rechtsbestand von vornherein unangetastet bleiben. [Vgl. Stoll, BAO Handbuch 1980, 730; Stoll, BAO-Kommentar, 2949.]

Würde §304 BAO keine solche zeitliche Beschränkung vorsehen oder §304 BAO wegfallen, hätte dies zur Konsequenz, dass einem nach Eintritt der Verjährung gestellten Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens – bei Vorliegen der tatbestandsmäßigen Voraussetzungen – stattzugeben wäre. Dies hätte allerdings zur Folge, dass ex lege der zugrunde liegende Bescheid und somit die ursprüngliche Abgabenfestsetzung aufgehoben werden würde, aufgrund der Verjährung allerdings keine Möglichkeit mehr bestünde, eine abschließende Sachentscheidung durch Festsetzung der Abgaben vornehmen zu dürfen. Im Ergebnis könnte der Antragsteller damit nicht nur eine – wie innerhalb der Verjährungsfrist vorgesehene – Korrektur der Abgabenschuld erwirken, sondern vielmehr durch Beseitigung des ursprünglichen Abgabenbescheides eine gänzliche Befreiung von der Abgabenschuld. Eine solche Wirkung wäre nicht nur unsachlich, sondern auch mit der Prämisse des Rechtsfriedens und der Rechtssicherheit nicht vereinbar. Aus Sicht der Bundesregierung darf daher ein Antrag auf Wiederaufnahme zeitlich nicht vollkommen unbegrenzt möglich sein.

3. Verfassungsrechtlich zulässige Einschränkung der Wiederaufnahme

Die bloße Einschränkung der Antragsmöglichkeit für eine Wiederaufnahme eines Verfahrens aus Gründen der Rechtssicherheit ist demgemäß auch nach dem gegenständlichen Prüfbeschluss des Verfassungsgerichtshofes ausdrücklich als verfassungsrechtlich unbedenklich anzusehen. [Vgl. VfGH 28.6.2017, E25[0]/2[0]17 Rz 19.] Der Verfassungsgerichtshof hat bereits in einem vorherigen Beschluss 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. [VfGH 18.9.2014, E1159/2014; 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.]

Der Gesetzgeber hat bei einer Einschränkung allerdings einer dem Sachlichkeitsgebot entsprechenden Ausgestaltung im Hinblick auf die Zulässigkeit des Wiederaufnahmeantrages Rechnung zu tragen.

Im Folgenden wird daher von der Bundesregierung dargelegt, dass trotz vermeintlichem Gleichklang der Bestimmung des §304 BAO idgF mit jenen Fassungen des §304 BAO, welche vom Verfassungsgerichthof als verfassungswidrig aufgehoben wurden, [Zu §304 BAO idF BGBl Nr 194/1961 siehe VfSlg 13.114/1992; zu §304 BAO idF BGBl Nr 12/1993 siehe VfSlg 13.778/1994.] eine sachliche Ausgestaltung gegeben ist. Wie in der Stellungnahme des Bundesministers für Finanzen im Beschwerdeverfahren E253/2017 bereits ausführlich dargestellt, erfolgte insbesondere mit dem FVwGG 2012 eine umfassende Gleichstellung der amtswegigen mit der antragsgemäßen Wiederaufnahme des Verfahrens einerseits und die Harmonisierung mit den anderen Verfahrenstiteln der BAO andererseits; weiters wurde das Rechtsschutzsystem verbessert. Wie nachfolgend noch aufzuzeigen ist, ergibt sich nunmehr bei Betrachtung des Gesamtkontexts des Rechtsschutzsystems der Bundesabgabenordnung eine sachliche Ausgestaltung der Regelung des §304 BAO. Aus diesem Grund wurden nach Ansicht der Bundesregierung den in den Erkenntnissen VfSlg13.114/1992 und 13.778/1994 geäußerten Bedenken Rechnung getragen und eine insgesamt sachliche Ausgestaltung der Wiederaufnahmevorschriften sichergestellt.

4. Sachliche Ausgestaltung des §304 BAO bei Anknüpfung an den Eintritt der Verjährung

4.1. Verlängerungshandlungen der Abgabenbehörde

In einem nunmehr den Regelungsinhalt des §304 BAO idgF sachlich rechtfertigenden Gesamtkonzept ist auch die Neugestaltung der Unterbrechungshandlungen der Abgabenbehörde durch das AbgÄG 2004, BGBl I Nr 180/2004, gegenüber der für die vorangegangenen Verfahren vor dem Verfassungsgerichtshof zu §304 BAO maßgebenden Rechtslage zu betrachten. So sah §209 Abs1 BAO in der für die vorangegangenen Verfahren vor dem Verfassungsgerichtshof zu §304 BAO maßgebenden Rechtslage vor [§209 Abs1 BAO idF BGBl Nr 312/1987.], dass die Verjährung durch jede zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen von der Abgabenbehörde unternommene, nach außen erkennbare Amtshandlung unterbrochen wurde. Mit Ablauf des Jahres, in welchem die Unterbrechung eingetreten war, hat die Verjährungsfrist neu zu laufen begonnen. Im Gegensatz dazu führen jedoch nach §209 BAO idgF 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. Insbesondere mit den Änderungen hinsichtlich der Unterbrechungshandlung für die Abgabenbehörde, wurde nach Ansicht der Bundesregierung bezüglich der Anknüpfung an die Verjährungsfristen eine sachliche ausgestaltete Regelung geschaffen.

Dass es nach §209 BAO ausschließlich der Abgabenbehörde möglich ist, die Verjährungsfrist durch Amtshandlungen zu verlängern, ist dabei vor dem rechtfertigenden Hintergrund zu betrachten, dass der Abgabenbehörde der Sachverhalt regelmäßig nicht umfassend bekannt ist. Aus diesem Grund hat sie, um ihrer Ermittlungspflicht nachzukommen, in den meisten Fällen erst Amtshandlungen zu setzen, um neue Tatsachen oder Beweismittel hervorzubringen. Demgegenüber ist dem Abgabepflichtigen typischerweise der Sachverhalt umfassend bekannt. Im Hinblick auf die Wiederaufnahme des Verfahrens bedeutet das, dass die Abgabenbehörde typischerweise erst amtswegig ermitteln muss, bevor sie ein Abgabenverfahren wiederaufnehmen kann, damit der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung gewahrt wird. Mit dieser Problematik ist der Abgabepflichtige nicht konfrontiert. Erkennt der Abgabepflichtige nämlich, dass der Abgabenbehörde nicht alle Tatsachen oder Beweismittel zur richtigen Beurteilung im abgeschlossenen Verfahren bekannt waren oder bekannt gegeben wurden, so steht diesem neben der Möglichkeit der Ergreifung eines ordentlichen Rechtsmittels gegen den Bescheid auch die Möglichkeit innerhalb der (verlängerten) Verjährungsfrist einen Antrag auf Wiederaufnahme einzubringen offen oder sonstige Rechtsbehelfsmaßnahmen jeglicher Art zu ergreifen.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes verlängert sich zudem bei Erstattungsansprüchen die Verjährungsfrist durch vom Anspruchswerber unternommene, nach außen erkennbare Handlungen. [Vgl. VwGH 20.8.1996, 95/16/0255.]

Sollte der Verfassungsgerichtshof die Unsachlichkeit des §304 BAO darin vermuten, dass ein Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens durch den Abgabepflichtigen nur innerhalb der Verjährungsfristen gemäß §207 Abs2 erster Satz BAO möglich sei, während eine amtswegige Wiederaufnahme innerhalb der verlängerten Verjährungsfrist

(§209 Abs1 BAO) oder der Hinterziehungsverjährungsfrist (§207 Abs2 zweiter Satz BAO) zulässig sei, kann dem nach Ansicht der Bundesregierung wie folgt entgegengetreten werden:

Wird die ursprüngliche Verjährungsfrist durch eine Amtshandlung der Abgabenbehörde verlängert, dann gilt das in gleicher Weise für die Abgabenbehörde wie auch für den Abgabepflichtigen. Innerhalb dieses – verlängerten – Zeitraumes kann der Abgabepflichtige einen Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens stellen. Der Wortlaut des §304 BAO stellt nämlich nur auf den 'Eintritt der Verjährung' ab. Wenn dieser Eintritt der Verjährung durch eine Amtshandlung der Behörde zeitlich nach hinten verschoben worden ist, dann verlängert das die Möglichkeit des Abgabepflichtigen, einen Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens zu stellen entsprechend. Auch laut Stoll [Stoll, BAO, 2949 dritter Absatz; vgl. auch VwGH 16.12.2010, 2007/16/0188 zu §304 idF BGBl I Nr 57/2004.] kann der Antrag auf Wiederaufnahme innerhalb der durch Unterbrechungen verlängerten Verjährungsfrist erfolgen. Die Antragsfrist ist für den Steuerpflichtigen damit nicht mit den 3 oder 5 Jahren befristet, sondern kann auch darüber hinaus in Anspruch genommen werden, wenn seitens der Abgabenbehörde eine Verlängerungshandlung erfolgte. [Dies passiert in der Regel auch in jedem Fall mit der Bescheiderlassung, wodurch sich die Wiederaufnahmefristen für den Steuerpflichtigen verlängern.]

Ebenso gilt die Verjährungsfrist für hinterzogene Abgaben in gleicher Weise für die Abgabenbehörde wie für den Abgabepflichtigen. Dabei ist allerdings zu berücksichtigen, dass sich im Falle der Hinterziehung die Verjährung ausschließlich hinsichtlich des vorsätzlich verkürzten Teiles verlängert. [Ritz, BAO5 §207 Tz 16 und §209a Tz 12; Ellinger/Sutter/Urtz, BAO3 §209a Anm. 17.]

4.2. Unterschiedliche Verjährungsfristen

Dass verschiedene Abgaben unterschiedlichen Verjährungsfristen unterliegen, erscheint auch im Hinblick auf die Erkenntnisse VfSlg 13.114/199[2] und VfSlg 13.778/1994 zu §304 BAO unbedenklich. Vielmehr gebietet es das Sachlichkeitsgebot, für unterschiedliche Arten von Abgaben eine unterschiedliche – der jeweiligen Abgabenart entsprechende – sachliche Ausgestaltung des rechtlichen Rahmens vorzusehen. Die Verschiedenheit der Verjährungsbestimmungen bei den verschiedenen Abgabenarten versucht daher einen gerechten Ausgleich zwischen den Interessen der Parteien und denen der Abgabenverwaltung herbeizuführen. [Reeger/Stoll, BAO §207 Tz 7.] Aus Sicht der Bundesregierung ist es auch sachlich gerechtfertigt, für hinterzogene Abgaben eine längere Verjährungsfrist vorzusehen, da es der Abgabenbehörde erschwert ist, infolge einer Abgabenhinterziehung das Bestehen eines Anspruches zu erkennen. [VwGH 14.7.1989, 86/17/0198; Ritz, BAO5, §207 Tz 14.] Die demgegenüber kurze Verjährungsfrist von drei Jahren für Verbrauchssteuern ist damit zu rechtfertigen, dass diese Abgaben nur unmittelbar bei der Veräußerung des belasteten Wirtschaftsgutes überwälzt werden können. [Ritz, BAO5 §207 Tz 13.] Somit überwiegt in letzterem Fall das Interesse der Rechtssicherheit, weil im Gegensatz zu hinterzogenen Abgaben regelmäßig keine erschwerten Ermittlungshindernisse bestehen werden.

Geht man folglich davon aus, dass es nach den Sachlichkeitsüberlegungen gerechtfertigt und sogar erforderlich ist für unterschiedliche Arten von Abgaben auch unterschiedliche Fristen für die Abgabenfestsetzung vorzusehen, so sind nach Ansicht der Bundesregierung unterschiedliche Fristen ebenso für die Abänderung oder Aufhebung von Bescheiden im Rahmen der Rechtsschutzmöglichkeiten nach dem 7. Abschnitt der BAO und somit auch für die Wiederaufnahme des Verfahrens gerechtfertigt.

4.3. Anknüpfung des §304 BAO an die Verjährungsfrist

Der Verfassungsgerichtshof hat in seinem Prüfungsbeschluss Bedenken hinsichtlich des Anknüpfens an eine Verjährungsfrist von grundsätzlich drei bzw. fünf Jahren [Vgl. §207 Abs2 BAO.] dargetan, weil dadurch die Möglichkeit einer Wiederaufnahme bei Ergreifung eines Rechtsmittels in vielen Fällen faktisch ausgeschlossen sein könnte.

Diesen Bedenken kann entgegengehalten werden, dass sich die Rechtslage durch die Harmonisierung der Bestimmungen zur Wiederaufnahme des Verfahrens auf Antrag mit jenen zur amtswegigen Wiederaufnahme durch das FVwGG 2012 grundlegend geändert hat. Während nämlich §303 Abs1 BAO idF vor dem FVwGG 2012 einen Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens – im Gegensatz zur amtswegigen Wiederaufnahme – nur dann zugelassen hat, wenn ein Rechtsmittel gegen den einschlägigen Bescheid nicht oder nicht mehr zulässig gewesen ist, besteht diese Voraussetzung in der geltenden Fassung des §303 BAO nicht mehr. Die formelle Rechtskraft des Bescheides ist daher für einen Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens – im Unterschied zu §303 Abs1 BAO alte Fassung – seit dem 1. Jänner 2014 nicht mehr erforderlich. [Vgl. Ritz, BAO5 §303 Rz 11; Althuber in Althuber/Tanzer/Unger (Hrsg), BAO

Handbuch (2015) zu §303 BAO, 818.] Selbst während eines noch anhängigen Rechtsmittelverfahrens kann daher ein Abgabepflichtiger einen Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens stellen.

Darüber hinaus ist der Rechtsschutz des Abgabepflichtigen auch dadurch abgesichert, dass im Rechtsmittelverfahren nach der Bundesabgabenordnung kein Neuerungsverbot besteht. Daher wären im Zuge eines Antrages auf Wiederaufnahme des Verfahrens vorgebrachte bzw. hervorgekommene neue Tatsachen oder Beweise (§303 Abs1 litb BAO) – selbst solche, die in keinem Zusammenhang mit dem Grund für die Beschwerde stehen – in einem anhängigen Rechtsmittelverfahren ebenso zu berücksichtigen. Solche im Beschwerdeverfahren neu vorgebrachten Tatsachen, Beweise und Anträge sind von der Abgabenbehörde bzw. vom Verwaltungsgericht auch dann zu würdigen, wenn die Verjährungsfrist bereits abgelaufen ist (§209a Abs1 BAO). Mit der Thematik des fehlenden Neue

**Quelle:** Verfassungsgerichtshof VfGH, http://www.vfgh.gv.at

© 2026 JUSLINE
JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.
www.jusline.at