

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache NN, vertreten durch BDO Steiermark GmbH Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, Schubertstraße 62, 8010 Graz, über die Beschwerden vom 12. Juli 2018 und vom 29. Oktober 2018 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt Graz-Stadt vom 2. März 2018 und vom 1. Oktober 2018, betreffend Zurückweisung der Anträge auf Aufhebung gemäß § 295 (4) BAO der Einkommensteuerbescheide 2006 und 2007 vom 18. Juni 2014 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Die Beschwerden werden gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe:

Der Beschwerdeführer (Bf) war in den Streitjahren 2006 und 2007 an der A KG als atypisch stiller Gesellschafter beteiligt.

Diese Gesellschaft war ihrerseits an der X AG & Stille beteiligt.

Im Jahr 2007 war der Bf als atypisch stiller Gesellschafter auch unmittelbar an der X AG & Stille beteiligt.

2006

Aus dieser Beteiligung wurden dem Bf mit dem gem. § 295 Abs. 1 BAO ersetzenden Einkommensteuerbescheid vom 22. April 2008 Verluste zugewiesen.

Als Folge einer bei der X AG & Stille durchgeführten Außenprüfung die Jahre 2005 bis 2010 betreffend wurde am 22. Juli 2013 ein neuer Feststellungsbescheid für das Jahr 2006

erlassen und der Ergebnisanteil der Y KG gesenkt.

Mit Feststellungsbescheid vom 10. Juni 2014 der Y KG wurde dem Bf ein Verlustanteil von 15.195,50 Euro zugewiesen. Gemäß § 295 Abs. 1 BAO wurde der Einkommensteuerbescheid vom 22. April 2008 durch den vom 18. Juni 2014 ersetzt.

Gegen die als Folge der Außenprüfung ergangenen Feststellungsbescheide der X AG & Stille für die Jahre 2005-2010 wurde Beschwerde erhoben.

Mit Beschluss des Bundesfinanzgerichtes vom 7.11.2017, RV/210002/2014, wurde in der Folge festgestellt, dass die vom Finanzamt als "Bescheide" intendierten Erledigungen nicht dem Erfordernis der gesetzmäßigen Adressatenbezeichnung entsprechen und damit keine Bescheidqualität erlangt haben, weshalb die Beschwerde zurückzuweisen sei.

Am 12. Februar 2018 wurden seitens des Finanzamtes neuerlich (betragsmäßig gleichlautende) Feststellungsbescheide der X AG & Stille für die Jahre 2005 bis 2010 erlassen, wogegen abermals Beschwerde erhoben wurde. Eine Erledigung der Beschwerde ist bisher noch nicht erfolgt.

Der Bf stellte am 20. Dezember 2017 den Antrag, den Einkommensteuerbescheid 2006 vom 18. Juni 2014 gemäß § 295 Abs. 4 BAO ersatzlos aufzuheben, weil dieser mittelbar auf einem Nichtbescheid beruhe.

Dies mit nachstehender Begründung:

"Die entsprechenden Feststellungen finden sich in dem Beschluss des BFG GZ RV/210002/2014 vom 7.11.2017, welcher diesem Schreiben als Beilage 1 angeschlossen ist. Außerdem beruht der Einkommensteuerbescheid 2006 unmittelbar auf dem Feststellungsbescheid 2006 der A KG, gegen den ebenfalls ein Antrag auf Aufhebung gemäß § 295 Abs 4 BAO gestellt wurde (Beilage 2).

Der vorliegende Antrag erfolgt fristgerecht im Sinne des § 295 Abs 4 iVm § 304 BAO, weil die Verjährungsfrist gemäß § 209a Abs 2 BAO noch nicht abgelaufen ist.

- Die Beschwerde gegen den mittelbar zugrunde liegenden Feststellungsbescheid der X AG & atypisch stille Gesellschafter wurde innerhalb der Verjährungsfrist für den Einkommensteuerbescheid 2006 eingebracht, eine Verjährung kann somit gemäß § 209a Abs 2 BAO nicht eingewendet werden.

- Auch der Antrag nach § 295 Abs 4 BAO gegen den unmittelbar zugrunde liegenden Feststellungsbescheid der A wurde innerhalb der Verjährungsfrist für meinen Einkommensteuerbescheid 2006 gestellt."

Dieser Antrag wurde mit Bescheid des Finanzamtes vom 2. März 2018 als nicht fristgerecht zurückgewiesen. Begründend führte das Finanzamt im Wesentlichen aus, dass gemäß § 295 Abs. 4 BAO eine Bescheidbeschwerde, die gegen ein Dokument, das Form und Inhalt eines Feststellungsbescheides (§ 188) oder eines Bescheides, wonach eine solche Feststellung zu unterbleiben hat, gerichtet ist, als nicht zulässig zurückgewiesen werde, weil das Dokument kein Bescheid ist, so sind auf das Dokument gestützte Änderungsbescheide auf Antrag der Partei (§ 78) aufzuheben.

Anträge gemäß § 295 Abs. 4 BAO seien dann fristgerecht, wenn sie vor Ablauf der für Wiederaufnahmsanträge nach § 304 BAO maßgeblichen Frist gestellt wurden. § 304 BAO besage, dass eine Wiederaufnahme des Verfahrens nur zulässig ist, wenn der Wiederaufnahmsantrag vor Eintritt der Verjährung eingebracht wurde.

§ 295 Abs. 4 BAO sei durch das AbgÄG 2011 (BGBl I 2011/76) in die BAO eingefügt worden. Diese Bestimmung sei mit 1. September 2011 in Kraft getreten (§ 323 Abs. 31 BAO). Sie sei eine Verfahrensvorschrift: sie gelte somit auch für vor ihrem Inkrafttreten erlassene Änderungsbescheide (§ 295 Abs. 1 BAO), wenn die Antragsfrist des § 304 BAO noch nicht abgelaufen ist (*Ritz*, BAO6, § 295 Rz 21a).

Hänge gemäß § 209a Abs. 2 BAO eine Abgabenfestsetzung unmittelbar oder mittelbar von der Erledigung einer Beschwerde oder eines in Abgabenvorschriften vorgesehenen Antrages (§ 85) ab, so stehe der Abgabenfestsetzung der Eintritt der Verjährung nicht entgegen, wenn

- die Beschwerde oder der Antrag vor dem Verjährungseintritt,
- ein Antrag auf Aufhebung gem. § 299 Abs 1 vor Ablauf der Jahresfrist des § 302 Abs 1,
- ein Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens rechtzeitig iSd § 304 eingebracht wurde.

Ein Dokument, das Form und Inhalt eines Feststellungsbescheides (§ 188 BAO) oder eines Bescheides, wonach eine solche Feststellung zu unterbleiben hat, aufweise, dem aber keine Bescheidqualität zukomme, entfalte keine Wirkung. Von der Erledigung der gegen ein derartiges Dokument gerichteten Berufung (nunmehr Beschwerde), die nur in einer Zurückweisung derselben bestehen könne, hänge die in § 209a Abs. 2 BAO geforderte Abgabenfestsetzung nicht ab (VwGH vom 30.05.2012, 2008/13/0074; *Ritz*, BAO6, § 209a Rz 6).

Die Einkommensteuer 2006 verjähre gemäß § 209 Abs. 3 BAO absolut nach spätestens zehn Jahren nach Entstehung des Abgabenanspruchs, somit spätestens am 31. Dezember 2016. Der Antrag gemäß § 295 Abs. 4 BAO sei im konkreten Fall am 20. Dezember 2017, somit erst nach Eintritt der absoluten Verjährung, eingebracht worden. Der Antrag sei somit als verfristet zurückzuweisen gewesen.

Dagegen richtete sich der Bf am 12. Juli 2018 mit dem Rechtsmittel der *Beschwerde* und rügte ausschließlich die Verfassungswidrigkeit des § 295 Abs. 4 BAO iVm § 304 BAO. Dies im Wesentlichen mit nachstehender Begründung:

Eingewandt werde die Verfassungswidrigkeit der bezughabenden verfahrensrechtlichen Regelungen (insbesondere des § 295 Abs. 4 BAO iVm § 304 BAO). Aus der Sicht des VfGH (VfGH G 131/2017) stelle der § 304 BAO einen Verstoß gegen den Gleichheitsgrundsatz dar und sei es daher unsachlich, dass ein Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens nach Eintritt der Verjährung nur dann zulässig sei, wenn der Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens vor Eintritt der Verjährung eingebracht worden sei. In Folge der Maßgeblichkeit der Verjährungsfrist vor dem Hintergrund der aktuellen Fassung des § 295 Abs 4 BAO iVm § 304 BAO für die Möglichkeit einer Wiederaufnahme sei es ja dem VfGH bewusst, dass es in vielen Fällen - wie im gegenständlichen Beschwerdefall - nicht mehr möglich wäre, nach Abschluss des Rechtsmittelverfahrens (Anmerkung: im Feststellungsverfahren) eine Wiederaufnahme des Verfahrens (Anmerkung: im Einkommensteuerverfahren) zu erwirken. Etwa dann, wenn die Abgabenbehörde -wie im gegenständlichen Beschwerdefall - den Bescheid (Anmerkung: Feststellungsbescheid) erst nach Ablauf der Verjährungsfrist erlasse.

In Folge des VfGH-Erkenntnisses vom 30. November 2017 - aus dem die vorhin genannten Gedanken des VfGH entnommen seien - sei mit Entwurf des Jahressteuergesetzes 2018 (Stand 11.7.2018: Genehmigung bereits durch den Bundesrat) dementsprechend im Bezug auf den § 304 BAO eine Gesetzesänderung dahingehend vorgenommen worden, dass ein Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens nicht wie bisher nur bis zum Eintritt der Verjährung, sondern auch innerhalb von drei Jahren ab der Rechtskraft des das Verfahren abschließenden Bescheides möglich sei.

Vor diesem Hintergrund werde der § 295 Abs 4 BAO zum bedauerlichen juristischen Thema von Nichtbescheiden für verfassungswidrig erachtet.

Mit Schreiben vom 29. Oktober 2018 beantragte der Bf (abermals) eine Fristverlängerung zur Nachreichung einer ausführlicheren Begründung zur Beschwerde vom 12. Juli 2018 bis 30. November 2018 und nahm den Antrag auf Senatsentscheidung zurück.

Nach einer telefonischen Rücksprache wurde die mündliche Verhandlung für den 26. November 2018 anberaumt.

Der Schriftsatz wurde am 20. November 2018 nachgereicht.

2007

Im Streitjahr 2007 erzielte der Bf Einkünfte aus seiner Beteiligung an der Y KG *und* an der X AG & Stille.

Im Zuge der oben erwähnten Außenprüfung der X AG & Stille verringerte sich der Verlustanteil der Y KG und der Ergebnisanteil des Bf für das Jahr 2007 aus der Beteiligung an der X AG & Stille.

In weiterer Folge wurde am 18. Juni 2014 der Einkommensteuerbescheid des Bf gemäß § 295 Abs 1 BAO geändert.

Gegen die neuen Feststellungsbescheide der X AG & Stille für die Jahre 2005 bis 2010 wurde Beschwerde erhoben.

Diese Beschwerde wurde mit Beschluss des Bundesfinanzgerichtes vom 7. November 2017, RV/2100002/2014 als unzulässig zurückgewiesen, da die Bescheide aufgrund einer mangelhaften Adressierung "Nicht-Bescheide" darstellen.

Am 26. September 2018 stellte der Bf einen Antrag auf Aufhebung gemäß § 295 Abs. 4 BAO des Einkommensteuerbescheides 2007 vom 18. Juni 2014.

Dieser Antrag wurde vom Finanzamt mit Bescheid vom 1. Oktober 2018 zurückgewiesen. In der dagegen eingebrachten Beschwerde vom 29. Oktober 2018 rügte der Bf - wie für das Jahr 2006 - ausschließlich die Verfassungswidrigkeit des § 295 Abs. 4 iVm § 304 BAO, erbat eine Frist für eine tiefgehende verfassungsrechtliche Begründung und beantragte die Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

Mit Schriftsatz vom 20. November 2018 wurde diese Begründung nachgereicht.

In der, die Jahre 2006 und 2007 betreffenden, zusätzlichen Begründung vom 20. November 2018 wendete der Bf. ein, dass die erstinstanzliche Behörde die Rechtslage nicht zutreffend auslege, subsidiär dass die bezug habenden verfahrensrechtlichen Regelungen (insbesondere des § 295 Abs. 4 BAO iVm § 304 BAO) verfassungswidrig seien, dies wegen Verstößen gegen den Gleichheitsgrundsatz und gegen das Gebot der Rechtsstaatlichkeit.

Zur Verfassungswidrigkeit wurde ausgeführt:

„Nach ständiger Rechtsprechung des VfGH ist aus dem Gleichheitsgrundsatz des Art 7 B-VG ein allgemeines Sachlichkeitsgebot abzuleiten, an welches die Gesetzgebung gebunden ist. Zudem gebietet das rechtsstaatliche Prinzip der Bundesverfassung ein Mindestmaß an faktischer Effizienz des Rechtsschutzes.

Die Regelung des § 295 Abs 4 BAO führt im zugrundeliegenden Fall zum Ergebnis, dass es im Zeitpunkt des Feststehens, dass es dem vermeintlichen Feststellungsbescheid an Bescheidqualität mangelt, keine Möglichkeit zur Abänderung des darauf basierenden Einkommensteuerbescheides gibt. Darin liegt nach unserer Ansicht die Unsachlichkeit der gegenständlichen Bestimmung begründet.

Sachlich ungerechtfertigtes Rechtsschutzdefizit insbesondere aufgrund dessen, dass der vermeintliche Feststellungsbescheid in der Rechtsmittelbelehrung explizit auf die Möglichkeit zur Beschwerde hinweist, erscheint die Rechtsfolge, nämlich dass die Erhebung des von der Behörde skizzierten Rechtsmittels gegen diesen vermeintlichen Bescheid verfahrensrechtlich nicht als Beschwerde zu werten ist, als nicht sachgerecht. Die verjährungsdurchbrechende Wirkung des § 209a Abs 2 BAO, wonach eine neuerliche Abgabensatzung auch noch nach eingetretener Verjährung möglich ist, sofern die Beschwerde gegen den Feststellungsbescheid zu einem Zeitpunkt eingebracht wurde, zu dem die abgeleitete Abgabe noch nicht verjährt ist, kommt diesfalls nämlich dem Wortlaut zufolge nicht zur Anwendung. Seitens des Bundesministeriums für Finanzen wird vom Vorliegen einer planwidrigen Gesetzeslücke ausgegangen, da die Bestimmung des § 209a Abs 2 BAO nur auf typische Fallkonstellationen abstellt und damit gemessen an ihrer eigenen Ansicht und immanenten Teleologie, unvollständig, also ergänzungsbedürftig ist und ihre Ergänzung nicht etwa einer vom Gesetzgeber gewollten Beschränkung widerspricht. Aus verfassungsrechtlichen Überlegungen sieht das BMF eine Lückenschließung durch Analogie für geboten, weil ansonsten ein sachlich nicht gerechtfertigtes Rechtsschutzdefizit (eine Verletzung des Grundsatzes der faktischen Effizienz von Rechtsmitteln) vorliegen würde [BMF vom 10.6.2005, BAO-Erlasse 12/44.]. Hinzuweisen ist überdies auf die Rechtsmittelbelehrungen der in Rechtskraft erwachsenen Einkommensteuerbescheide 2006 und 2007 unseres Mandanten. In diesen wird wie folgt ausgeführt: "Liegen einem Bescheid Entscheidungen zugrunde, die in einem Feststellungsbescheid getroffen worden sind, so kann der Bescheid nicht mit der Begründung angefochten werden, dass die im Feststellungsbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend sind. Die Erhebung von Beschwerden gegen die Einkommensteuerbescheide 2006 bzw. 2007 war aufgrund dieser Textierungen nicht in Erwägung zu ziehen. Hinzu kommt, dass es nicht dem Feststellungsbescheid der Y, an welcher unser Mandant direkt beteiligt war, sondern jenem der X an Bescheidqualität mangelt. Daher wäre hinsichtlich des Jahres 2006 selbst eine Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid nicht zielführend gewesen, da sich dieser auf den Feststellungsbescheid der Y stützte, der formell nicht mangelhaft war. Das Finanzamt hätte eine Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid deshalb abweisen müssen. Die Erhebung einer Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2006 hätte folglich das Rechtsschutzdefizit nicht beseitigt.

Das die Unsachlichkeit der Bestimmung implizierende Rechtsschutzdefizit ist sohin darin zu erblicken, dass der Steuerpflichtige im Vertrauen auf die Richtigkeit des von der Behörde erlassenen Bescheides disponiert, § 295 Abs 4 iVm § 304 BAO in seiner geltenden Fassung jedoch einer sachgerechten Lösung in Fällen länger dauernder Verfahren faktisch im Wege steht. Der Verfassungsgerichtshof vertritt in ständiger Rechtsprechung die Auffassung, dass Rechtsschutzeinrichtungen ihrer Zweckbestimmung nach ein bestimmtes Mindestmaß an faktischer Effizienz für den Rechtsschutzwerber aufweisen müssen, womit nicht nur die Erlangung einer Entscheidung rechtsrichtigen Inhalts, sondern auch die Umsetzung einer solchen Entscheidung in den Tatsachenbereich zu verstehen ist. Einschränkungen sind insoweit nur aus sachlich gebotenen, triftigen Gründen zulässig.

Das Vorliegen sachlich gebotener Gründe ist uE nicht ersichtlich, zumal die Bestimmung des § 209a Abs 2 BAO für Fälle, in jenen kein Nichtbescheid vorliegt, gerade dafür Sorge trägt, ein etwaiges Rechtsschutzdefizit zu verhindern. Weshalb dem betroffenen Steuerpflichtigen im Falle des Vorliegens eines Nichtbescheids diese Schutzfunktion nicht zuteilwerden soll, ist uE sachlich nicht begründbar. Das Argument der Abwägung zwischen Rechtssicherheit und Rechtsrichtigkeit geht uE ins Leere, da die Verfahrensvorschriften neben § 209a BAO weitere Fälle kennen, in welchen zum Zwecke der Effektivität des Rechtsschutzes eine Durchbrechung der Verjährung anordnet wird (zB § 302 Abs 1 iVm § 299 BAO).“

Um den Telos der Bestimmung des § 295 Abs 4 BAO zu entsprechen, werde eine systematische bzw. teleologische, verfassungskonforme Interpretation der Norm begehrt. Die entsprechende Vorgangswiese werde von Beisteiner/Beisteiner im Fachartikel „Kein ausreichender Rechtsschutz bei Nichtbescheiden im Feststellungsverfahren in Sicht“, SWK 2018 [Anm.: Heft 30], 1316 ff, dargestellt. Folge „man der teleologischen und verfassungskonformen Auslegung/Anwendung der Normenkette, kommt man zwanglos – auch in Ansehung des Sachlichkeitsgebots (Art 7 B-VG) – zu dem Ergebnis, dass auch verjährte abgeleitete Folgebefehle geändert werden können, wenn das Rechtskraftdurchbrechungsregime der BAO durch Nichtbescheide gestört ist“ (Begründungsergänzung vom 20. November 2018, Seite 6).

Alternativ zur verfassungskonformen Interpretation werde vom Bf. zur Herstellung eines verfassungskonformen Rechtszustandes vorgeschlagen, den letzten Satz des § 295 Abs 4 BAO aufzuheben, „da diesfalls ein Antrag auf Aufhebung des Änderungsbescheides nicht an die Frist des § 304 BAO gebunden wäre. Als lex specialis würde der modifizierte § 295 Abs 4 BAO den Bestimmungen über die Verjährung derogieren, wodurch eine Aufhebung des abgeleiteten Bescheides möglich wäre.“

Entsprechend werde das erkennende Gericht ersucht einen Antrages auf Gesetzesprüfung

gem. Art 89 Abs 2 iVm Art 140 Abs 1 Z1 lit a B-VG an den Verfassungsgerichtshof zu stellen, jedenfalls möge aber der Beschwerde gefolgt werden.

In der mündlichen Verhandlung vom 26. November 2018 wurde von Seiten der steuerlichen Vertretung nochmals der Rechtsstandpunkt dargelegt. Dabei wurde insbesondere darauf hingewiesen, dass entweder durch

- eine verfassungskonforme Interpretation in Form eines Analogieschluss über § 209a BAO iSd BMF vom 10. 6. 2005, BAO-Erlässe 12/44., bzw. über eine teleologische Interpretation zu § 295 BAO im Sinne des Fachbeitrags von *Beisteiner/Beisteiner* in SWK 30/2018,

oder

- ein Gesetzesprüfungsverfahren wegen Verstoß gegen das Sachlichkeitsgebot bzw gegen das Rechtsstaatliche Prinzip (fehlender Rechtsschutz, da zu starre und kurze Fristen; Fehlen von Möglichkeiten zur Schadensabwendung, da Erhebung Beschwerde gegen Einkommensteuerbescheid nicht tauglich)

diesem Rechtsschutzdefizit begegnet werden könne.

Der Vertreter des Finanzamts replizierte mit Verweis auf die höchstgerichtliche Judikatur zu § 295 Abs 4 BAO. Im Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof vom 21.12.2016, Ro 2015/13/0005, sei bereits vom dortigen Revisionswerber angeregt worden gemäß Art 140 B-VG einen Antrag an den Verfassungsgerichtshof zu stellen, ein Gesetzesprüfungsverfahren einzuleiten und diese Bestimmung wegen Gleichheitswidrigkeit als verfassungswidrig aufzuheben. Diese Anregung sei vom Verfassungsgerichtshof mit Ablehnung der an den Verfassungsgerichtshof gerichteten Beschwerde durch diesen und Abtretung an den Verwaltungsgerichtshof mit Beschluss vom 18. September 2014, E 1159/2014-4, abweisend erledigt worden. Hinsichtlich des Beschwerdejahrs 2006 sei zudem eine mittelbare Beteiligung gegeben, weshalb eine Anwendung des § 295 Abs.4 BAO für eine solche Konstruktion nicht möglich sei, da dieser nur für unmittelbare Beteiligungen vorgesehen sei.

In einem ergänzenden Schriftsatz vom 27. November 2018 entgegnete der Bf. bzgl. des Beschluss vom 18. September 2014, E 1159/2014-4, dass der Verfassungsgerichtshof damit zu erkennen gäbe, dass eine verfassungsrechtliche Klärung der aufgeworfenen Fragestellungen insoweit nicht notwendig sei, als diese bereits durch Anwendung des einfachen Gesetzes einer sachgerechten Lösung zugeführt werden können. Durch den Satz *„Dem Gesetzgeber kann 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“, lege der Verfassungsgerichtshof damit nämlich dar, dass § 295 Abs 4 BAO einer verfassungskonformen Auslegung zugänglich ist. Implizit ließe sich daraus auch schließen, dass der VfGH eine verfassungskonforme Auslegung nicht nur für möglich, sondern darüber hinaus auch für geboten erachte. Im Umkehrschluss bedeute dies, dass dem Gesetzgeber sehr wohl dann entgegenzutreten wäre, wenn er das Recht zur Antragstellung zur Aufhebung in Rechtskraft erwachsener Bescheide mit Hinweis auf § 304 BAO in einer der verfassungskonformen Auslegung nicht zugänglichen Weise befristen würde.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

2006

§ 295 (1) Ist ein Bescheid von einem Feststellungsbescheid abzuleiten, so ist er ohne Rücksicht darauf, ob die Rechtskraft eingetreten ist, im Fall der nachträglichen Abänderung, Aufhebung oder Erlassung des Feststellungsbescheides von Amts wegen durch einen neuen Bescheid zu ersetzen oder, wenn die Voraussetzungen für die Erlassung des abgeleiteten Bescheides nicht mehr vorliegen, aufzuheben. Mit der Änderung oder Aufhebung des abgeleiteten Bescheides kann gewartet werden, bis die Abänderung oder Aufhebung des Feststellungsbescheides oder der nachträglich erlassene Feststellungsbescheid rechtskräftig geworden ist.

(...)

(4) Wird eine Bescheidbeschwerde, die gegen ein Dokument, das Form und Inhalt eines

- Feststellungsbescheides (§ 188) oder eines

- Bescheides, wonach eine solche Feststellung zu unterbleiben hat,

gerichtet ist, als nicht zulässig zurückgewiesen, weil das Dokument kein Bescheid ist, so sind auf das Dokument gestützte Änderungsbescheide (Abs. 1) auf Antrag der Partei (§ 78) aufzuheben. Der Antrag ist vor Ablauf der für Wiederaufnahmsanträge nach § 304 maßgeblichen Frist zu stellen.

Der Einkommensteuerbescheid des Bf. für das Jahr 2006 vom 18. Juni 2014 beruht auf dem Feststellungsbescheid der Y KG 2006 vom 10. Juni 2014.

Eine Aufhebung gem. § 295 Abs 4 setzt voraus:

- Die Zurückweisung einer Bescheidbeschwerde gegen ein Dokument, das Form und Inhalt eines Feststellungsbescheides hat, weil es ein Nichtbescheid ist und
- einen auf § 295 Abs 1 BAO gestützten Abgabenbescheid, für den dieser Nichtbescheid als Grundlagenbescheid qualifiziert wurde (vgl auch Ritz, BAO⁵, § 295 Tz 21b).

Der strittige Einkommensteuerbescheid 2006 vom 18. Juni 2014 ist jedoch nicht auf den Nichtbescheid der X AG & Stille gestützt, sondern auf den Feststellungsbescheid der Y KG 2006 vom 10. Juni 2014, der rechtlich existent ist.

Dieser Bescheid wurde nicht im Rahmen eines Beschwerdeverfahrens als Nichtbescheid qualifiziert. Auch stellt ein Bescheid, der auf einem "Nichtbescheid" aufbaut, selbst keinen Nichtbescheid dar (VwGH 24.10.2013, 2010/15/0090).

Der Grundlagenbescheid ist somit rechtlich existent und Basis für den abgeleiteten Einkommensteuerbescheid.

Eine Aufhebung gem. § 295 Abs 4 BAO kann damit unabhängig vom allfälligen Versäumnis einer Frist schon deshalb nicht erfolgen, weil der Einkommensteuerbescheid 2006 nicht auf einem Nichtbescheid beruht. Damit erübrigen sich hinsichtlich des Jahres 2006 auch Erwägungen zu den verfassungsrechtlichen Bedenken des Bf.

Eine allfällige Anpassung an den Feststellungsbescheid der Y KG kann nur im Wege des § 295 Abs 1 BAO erfolgen.

Für die Behandlung der Beschwerde macht es dabei auch keinen Unterschied, dass der Antrag vom Finanzamt spruchmäßig zurückgewiesen statt abgewiesen wurde.

Daher erfolgt mit der vorliegenden, abweisenden Entscheidung die Abänderung des Spruches des angefochtenen Bescheides dahingehend, dass dieser nicht mehr eine Zurückweisung, sondern eine Abweisung ausspricht. Eine solche Abänderung liegt im Rahmen der Änderungsbefugnis gemäß § 279 BAO (vgl. dazu Ritz, BAO⁶, § 279 Tz 14 mit Verweis auf VwGH 21.10.1999, 98/15/0195).

Die Beschwerde, das Streitjahr 2006 betreffend, war somit abzuweisen.

2007

I. Zum Antrag auf ersatzlose Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2007 gem. § 295 Abs 4 BAO aufgrund von Verlusttangenten aus einem "Nichtbescheid"

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

Gemäß § 207 Abs. 1 BAO unterliegt das Recht, eine Abgabe festzusetzen, nach Maßgabe der nachstehenden Bestimmungen der Verjährung (Festsetzungs- oder Bemessungsverjährung).

Die Bemessungsverjährung betrifft nicht nur das Recht auf erstmalige Festsetzung, sondern erfasst auch Abänderungen von Bescheiden (*Ritz*, BAO6, § 207 Rz 7).

§ 207 Abs. 2 BAO lautet: "Die Verjährungsfrist beträgt bei den Verbrauchsteuern, bei den festen Stempelgebühren nach dem II. Abschnitt des Gebührengesetzes 1957, weiters bei den Gebühren gemäß § 17a des Verfassungsgerichtshofgesetzes 1953 und § 24a des Verwaltungsgerichtshofgesetzes 1985 drei Jahre, bei allen übrigen Abgaben fünf Jahre. Soweit eine Abgabe hinterzogen ist, beträgt die Verjährungsfrist zehn Jahre. Das Recht, einen Verspätungszuschlag, Anspruchszinsen, Säumniszuschläge oder Abgabenerhöhungen festzusetzen, verjährt gleichzeitig mit dem Recht auf Festsetzung der Abgabe."

Gemäß § 208 Abs. 1 lit. a BAO beginnt die Verjährung in den Fällen des § 207 Abs. 2 mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist, soweit nicht im Abs. 2 ein anderer Zeitpunkt bestimmt wird.

Nach § 209 Abs. 3 erster Satz BAO verjährt das Recht auf Festsetzung einer Abgabe spätestens zehn Jahre nach Entstehung des Abgabenanspruches (§ 4).

Gemäß § 209a Abs. 1 steht einer Abgabenfestsetzung, die in einer Beschwerdeentscheidung oder in einem Erkenntnis zu erfolgen hat, der Eintritt der Verjährung nicht entgegen.

Abs. 2 und Abs. 4 leg. cit lauten:

"(2) Hängt eine Abgabenfestsetzung unmittelbar oder mittelbar von der Erledigung einer Beschwerde oder eines in Abgabenvorschriften vorgesehenen Antrages (§ 85) ab, so steht der Abgabenfestsetzung 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.

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

Dabei ist unter der Verjährung des § 209a Abs. 1 und Abs. 2 BAO auch die absolute Verjährung zu verstehen (vgl. *Ellinger/Sutter/Urtz*, BAO3 § 209a Anm. 4f).

§ 209a BAO erlaubt zwar eine Abgabefestsetzung nach Eintritt der Verjährung, regelt jedoch keine Durchbrechungen der Rechtskraft. Wann diese auch nach Eintritt der Verjährung in Betracht kommt, regelt § 295 Abs. 4 iVm. § 304 BAO (vgl. VwGH vom 21.12.2016, Ro 2015/13/0005 und VwGH vom 01.06.2017, Ra 2015/15/0031).

Wird eine Bescheidbeschwerde, die gegen ein Dokument, das Form und Inhalt eines Feststellungsbescheides (§ 188 BAO) oder eines Bescheides, wonach eine solche Feststellung zu unterbleiben hat aufweist, gerichtet ist, als nicht zulässig zurückgewiesen, weil das Dokument kein Bescheid ist, so sind auf das Dokument gestützte Änderungsbescheide (§ 295 Abs. 1 BAO) gemäß § 295 Abs. 4 BAO auf Antrag der Partei aufzuheben.

Der Antrag "ist vor Ablauf der für Wiederaufnahmsanträge nach § 304 maßgeblichen Frist zu stellen".

Wortlaut und Sinnzusammenhang des § 295 Abs. 4 BAO lassen keinen Zweifel daran, dass sich die zuletzt wiedergegebene Wendung auf den in § 304 BAO festgelegten Ablauf der Frist für Wiederaufnahmen im Verfahren zur Festsetzung der Einkommensteuer bezieht. Dies ergibt sich auch aus den Erläuterungen der Regierungsvorlage zum Abgabenänderungsgesetz 2011, BGBl. I Nr. 76/2011, mit dem § 295 Abs. 4 BAO eingeführt wurde, soweit dort als eines der mit der Änderung verfolgten Ziele die Vermeidung aufwändiger Wiederaufnahmeverfahren in Einkommen- oder Körperschaftsteuerverfahren genannt ist (1212 BlgNR 24. GP 30).

Auf das Feststellungsverfahren kann sich der Verweis auf die in § 304 BAO getroffenen Regelungen für Wiederaufnahmen "nach Eintritt der Verjährung" auch schon deshalb nicht beziehen, weil solche Verfahren keiner Verjährung unterliegen (vgl. dazu die Nachweise bei Ritz, BAO6, § 207 Tz 8; VwGH 21.12. 2016, Ro 2015/13/0005).

Für den Beschwerdefall bedeutet dies:

Der Abgabenanspruch der veranlagten Einkommensteuer entsteht grundsätzlich mit Ablauf des Kalenderjahrs, für das die Veranlagung vorgenommen wird. Im gegenständlichen Beschwerdeverfahren hat die fünfjährige Verjährungsfrist nach §§ 207 Abs. 2 iVm 208 Abs. 1 lit a BAO mit Ablauf des Jahres 2007 begonnen. Die absolute Verjährungsfrist zur Festsetzung der Abgabe nach § 209 Abs. 3 BAO endete mit 31. Dezember 2017. Da der Antrag gem. § 295 Abs. 4 BAO am 26. September 2018 und somit zweifelsfrei erst nach Eintritt der absoluten Verjährung beim Finanzamt eingebracht wurde, ist dieser Antrag gemäß § 304 BAO jedenfalls verspätet und daher unzulässig.

II. Zum Beschwerdevorbringen der Verfassungswidrigkeit des § 295 Abs. 4 BAO bzw. zum Vorschlag der verfassungskonformen Interpretation:

§ 295 idF BGBl 70/2013 lautet auszugsweise:

„(1) „Ist ein Bescheid von einem Feststellungsbescheid abzuleiten, so ist er ohne Rücksicht darauf, ob die Rechtskraft eingetreten ist, im Fall der nachträglichen Abänderung, Aufhebung oder Erlassung des Feststellungsbescheides von Amts wegen durch einen neuen Bescheid zu ersetzen oder, wenn die Voraussetzungen für die Erlassung des abgeleiteten Bescheides nicht mehr vorliegen, aufzuheben. Mit der Änderung oder Aufhebung des abgeleiteten Bescheides kann gewartet werden, bis die Abänderung oder Aufhebung des Feststellungsbescheides oder der nachträglich erlassene Feststellungsbescheid rechtskräftig geworden ist. (...)“

(4) Wird eine Bescheidbeschwerde, die gegen ein Dokument, das Form und Inhalt eines

- Feststellungsbescheides (§ 188) oder eines
- Bescheides, wonach eine solche Feststellung zu unterbleiben hat,

gerichtet ist, als nicht zulässig zurückgewiesen, weil das Dokument kein Bescheid ist, so sind auf das Dokument gestützte Änderungsbescheide (Abs. 1) auf Antrag der Partei (§ 78) aufzuheben. Der Antrag ist vor Ablauf der für Wiederaufnahmsanträge nach § 304 maßgeblichen Frist zu stellen.“

§ 304 BAO idF bis 31. Dezember 2018 lautet:

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

1. Verfassungswidrigkeit der Norm:

Im Verfahren wird die Verfassungswidrigkeit des § 295 Abs. 4 BAO iVm § 304 BAO gerügt und diese mit der Aufhebung des - mit § 295 Abs. 4 letzter Satz BAO korrelierenden - § 304 BAO durch das Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofs vom 30. November 2017, G 131/2017, begründet. Zur Herstellung eines verfassungskonformen Rechtszustandes wird vom Bf. vorgeschlagen, den letzten Satz des § 295 Abs. 4 BAO zu streichen.

Zu Bedenken des Bundesfinanzgerichts hinsichtlich der Verfassungskonformität der genannten Bestimmungen und einer Antragstellung eines Normprüfungsverfahrens an den Verfassungsgerichtshof ist auszuführen:

Zu § 304 BAO

Gemäß Art 140 Abs. 1Z 1 lit. a B-VG erkennt der Verfassungsgerichtshof über die Verfassungswidrigkeit von Gesetzen auf Antrag eines Gerichts.

Nach Art. 89 Abs. 2 B-VG iVm Art. 135 Abs. 4 B-VG hat das Bundesfinanzgericht dann, wenn es gegen die Anwendung eines Gesetzes aus dem Grund der Verfassungswidrigkeit Bedenken hat, den Antrag auf Aufhebung dieser Rechtsvorschrift beim Verfassungsgerichtshof zu stellen.

Hinsichtlich § 304 BAO, BGBl. Nr. 194/1961, idF BGBl. I Nr. 14/2013, ist auf das Verfassungsgerichtshof Erkenntnis G 131/2017 vom 30. November 2017, zu verweisen, in welchen er diese Norm als verfassungswidrig aufgehoben hat. Dem Bundesfinanzgericht ist im vorliegenden Fall ein entsprechender neuerlicher Gesetzesprüfungsantrag aufgrund Artikel 140 Abs. 7 B-VG verwehrt.

Art 140 Abs. 7 Satz 2 B-VG normiert: „Hat der Verfassungsgerichtshof in seinem aufhebenden Erkenntnis eine Frist gemäß Abs. 5 gesetzt, so ist das Gesetz auf alle bis zum Ablauf dieser Frist verwirklichten Tatbestände mit Ausnahme des Anlassfalles anzuwenden, sofern der Verfassungsgerichtshof nicht in seinem aufhebenden Erkenntnis anderes ausspricht.“

Art 140 Abs 7 Satz 2 B-VG bestimmt, dass eine aufgehobene Vorschrift auf die vor der Aufhebung verwirklichten Tatbestände grundsätzlich weiterhin anzuwenden ist. Lediglich für den Anlassfall, welcher per definitionem auch vor der Aufhebung des Gesetzes verwirklicht wurde, wird von dieser Rechtswirkung ausgenommen. Allen anderen vor der Aufhebung verwirklichten Fällen wird diese „Ergreiferprämie“ nach der Grundentscheidung des Verfassungsgesetzgebers verwehrt, sie sind nach altem Recht zu behandeln (vgl. *Holoubek / Lang*, Das verfassungsrechtliche Verfahren in Steuersachen, 2010, S. 311). Entsprechend ist eine für verfassungswidrig befundene Bestimmung einer neuerlichen Prüfung - gleichgültig aus welcher Verfahrenskonstellation heraus - entzogen. Die Einleitung eines neuerlichen Prüfungsverfahrens scheidet daher aus, nach Fällung des Erkenntnisses gestellte neuerliche Normprüfungsanträge sind mangels Vorliegen eines zulässigen Prüfungsgegenstandes vom Verfassungsgerichtshof zurückzuweisen (vgl. *Rohregger*, in: *Korinek/Holoubek*, B-VG, Art. 140 B-VG, Rz. 312).

Der Verfassungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis G 131/2017 vom 30. November 2017 unter Spruchpunkt II judiziert: "Die Aufhebung tritt mit Ablauf des 31. Dezember 2018 in Kraft."

Dh, dass § 304 BAO abgesehen von den beiden Anlassfällen E 250/2017 und E 253/2017 – wozu der vorliegende Fall nicht zählt – weiterhin bis 31. Dezember 2018 und somit auch für § 295 Abs. 4 letzter Satz BAO wirksam bleibt und anzuwenden ist.

Zu § 295 Abs. 4 BAO:

Zunächst ist bezüglich der eingewandten Verfassungswidrigkeit von § 295 Abs. 4 BAO darauf zu verweisen, dass eine Befristungsregelung für Anträge zur Aufhebung rechtskräftiger Bescheide wie sie § 295 Abs. 4 letzter Satz BAO vorsieht, vom Verfassungsgerichtshof als innerhalb des rechtspolitischen Gestaltungsspielraums des Gesetzgebers beurteilt wurde.

Der Verfassungsgerichtshof hat zwei entsprechende Normprüfungsverfahren zu § 295 Abs. 4 BAO mit Beschluss vom 18. September 2014, E 1159/2014, und mit Beschluss vom 9. Juni 2016, E 908/2015-12 (zitiert in VwGH vom 1.6.2017, Ra 2015/15/0031, Tz 9) abgelehnt. Im (nicht veröffentlichten) Ablehnungsbeschluss vom 18. September 2014 sprach der Verfassungsgerichtshof aus: „Soweit die Beschwerde aber insofern verfassungsrechtliche Fragen berührt, als die Rechtswidrigkeit der die angefochtene Entscheidung tragende Rechtsvorschriften behauptet wird, lässt ihr Vorbringen die behauptet Rechtsverletzung, die Verletzung in einem verfassungsgesetzlich gewährleisteten Recht oder die Verletzung in einem sonstigen Recht wegen Anwendung eines verfassungswidrigen Gesetzes vor dem Hintergrund des Beschwerdefalles als so wenig wahrscheinlich erkennen, dass sie keinen hinreichende Aussicht auf Erfolg hat. Dem Gesetzgeber kann 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“ (zitiert in VwGH vom 21.12.2016, Ro 2015/13/0005, Rz 16).

Der Verfassungsgerichtshof hat somit erkannt, dass § 295 Abs. 4 BAO nicht mit einer Verfassungswidrigkeit belastet ist.

Der Beschluss des Verfassungsgerichtshofs vom 18. September 2014 ist zwar zu § 295 Abs. 4 BAO idF bis 31.12.2013 ergangen, da sich der Gesetzestext des § 295 Abs. 4 BAO idF bis 31.12.2013 von jenen Normtext ab 1.1.2014 lediglich durch das Wort „Berufung“ (bis 31.12.2013) bzw. „Bescheidbeschwerde“ (ab 1.1.2014) unterscheidet, ansonsten aber textlich ident ist, und der Verfassungsgerichtshof hinsichtlich der von ihm geprüften Gesetzesstelle keine Verfassungswidrigkeit erkannt hat, werden vom Bundesfinanzgericht auch bzgl. § 295 Abs. 4 BAO idF ab 1.1.2014 keine verfassungsrechtliche Bedenken gehegt.

Zum ebenfalls vorgebrachten Einwand des fehlenden Rechtsschutzes und dem Fehlen von Möglichkeiten zur Schadensabwendung wird ausgeführt:

Der Verwaltungsgerichtshof hält im Erkenntnis vom 21.12.2016, Ro 2015/13/0005, fest, dass es dem Revisionswerber von Anfang an freigestanden wäre, *„die abgeleiteten Bescheide mangels Bescheidqualität der ihm bekannten Erledigungen auf die sie sich gründeten, mit Berufung [nun Beschwerde] zu bekämpfen“* (Rz 17).

Dieser Rechtsstandpunkt wurde durch den Verfassungsgerichtshof in seinem Beschluss vom 9. Juni 2016, E 908/2015-12, zur Verfassungsmäßigkeit der §§ 209a Abs 4 und 295 Abs 4 idF AbgÄG 2011, BGBl. I Nr 76/2011, bestätigt, indem der Verfassungsgerichtshof judizierte, dass *„die behauptete Rechtsschutzlücke in Anbetracht der Möglichkeit, Rechtsschutz durch Berufung gegen die auf Nichtbescheide gestützten Einkommensteuerbescheide zu erlangen, nicht erkennbar ist“* (VfGH vom 9. 6.2016, E 908/2015-12, zitiert in VwGH vom 1.6.2017, Ra 2015/15/0031, Rz 9).

Zur Aussage, dass aufgrund der *„Rechtsmittelbelehrungen der in Rechtskraft erwachsenen Einkommensteuerbescheide 2006 und 2007“* eine Beschwerdeerhebung nicht in Erwägung zu ziehen war, wird darauf hingewiesen, dass nach dem Wortlaut des § 252 BAO zwar Einwendungen gegen im Grundlagenbescheid getroffene (inhaltliche) Feststellungen nur im Verfahren betreffend den Grundlagenbescheid vorgebracht und berücksichtigt werden können, jedoch Einwendungen bzw. Bedenken gegen die formale Bescheidqualität des Grundlagenbescheides davon nicht umfasst sind.

Der Verwaltungsgerichtshof führt in der Rz 14 des Erkenntnis vom 1.6.2017, Ra 2015/15/0031, entsprechend aus: *„So lautete die von der Revision offenbar angesprochene Rechtsmittelbelehrung: ‘Liegen einem Bescheid Entscheidungen zugrunde, die in einem Feststellungsbescheid getroffen worden sind, so kann der Bescheid nicht mit einer Begründung angefochten werden, dass die im Feststellungsbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend sind ... (§ 252 Abs. 1 und 2 BAO)‘. Aus dieser Rechtsmittelbelehrung ist jedoch - entgegen dem Revisionsvorbringen - nicht abzuleiten, dass auch bei Zweifeln am Bescheidcharakter einer behördlichen Erledigung keine Beschwerde gegen einen (diesfalls zu Unrecht) davon abgeleiteten Einkommensteuerbescheid erhoben werden soll, zumal in einem solchen Fall § 252 Abs. 1 und 2 BAO ja gerade nicht anwendbar sind.“*

In Anbetracht der genannten höchstgerichtlichen Judikatur, sieht das Bundesfinanzgericht daher von einer Antragstellung nach Art. 135 Abs. 4 B-VG iVm Art. 89 B-VG und Art. 140 Abs. 1 Z 1 lit. a B-VG an den Verfassungsgerichtshof ab.

Dem Bf bleibt eine Erkenntnisbeschwerde nach Art. 144 Abs. 1 B-VG unbenommen.

1. Verfassungskonforme Interpretation des § 295 Abs 4 BAO:

Zu den ergänzenden Schriftsätzen vom 20. November 2018 und 27. November 2018, in welchen argumentiert wird, dass eine wörtlichen Interpretation des § 295 Abs 4 iVm §§ 209a und 304 BAO zugunsten einer systematischen und teleologischen, verfassungskonformen Interpretation aufzugeben sei, wird ausgeführt:

1. „Lückenschließung durch Analogie“ laut nicht veröffentlichten „BAO-Erlass vom 10.6.2005, BAO-Erlässe 12/44“:

Abgesehen davon, dass ein Erlass mangels gesetzmäßiger Kundmachung im Bundesgesetzblatt keine für das Bundesfinanzgericht beachtliche Rechtsquelle darstellt, wurde § 295 Abs 4 BAO mit AbgÄG 2011, BGBl I 2011/76, in die BAO und somit deutlich nach dem zitierten Erlass eingefügt, weshalb sich der Erlass nur auf die Rechtslage vor Einfügung des § 295 Abs 4 BAO beziehen kann.

1. *Teleologische Interpretation iSd Argumentation von Beisteiner/Beisteiner:*

Der im Schriftsatz vom 20. November 2018 vom Bf. mit Verweis auf *Beisteiner/Beisteiner* aufgegriffene Ansatz das Problem des Bescheidenanpassungsregime der BAO „überzeugend über § 209a BAO“ zu lösen, steht die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs entgegen:

Im bereits zitierten Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshof vom 21.12.2016, [Ro 2015/13/0005](#), Rz 11, stellt das Höchstgericht fest: „*Wortlaut und Sinnzusammenhang lassen keinen Zweifel daran, dass sich der Verweis auf die in § 304 BAO getroffenen Regelungen für Wiederaufnahmen ‘nach Eintritt der Verjährung’ auf die Frist für Wiederaufnahmen im Verfahren zur Festsetzung der Einkommensteuer bezieht. Dies ergibt sich auch aus den Erläuterungen der Regierungsvorlage zum Abgabenänderungsgesetz 2011, BGBl. I Nr. 76/2011, mit dem § 295 Abs. 4 BAO eingeführt wurde, soweit dort als eines der mit der Änderung verfolgten Ziele die Vermeidung aufwändiger Wiederaufnahmeverfahren in Einkommen- oder Körperschaftsteuerverfahren genannt ist (1212 BlgNR 24. GP 30).*“

Unter Rn 19 führt der Verwaltungsgerichtshof im Weiteren aus: „*Es ist auch nicht ‘denkumöglich’, dass die Frist für den Aufhebungsantrag schon vor der als Voraussetzung für den Antrag formulierten Zurückweisung des gegen den vermeintlichen Grundlagenbescheid gerichteten Rechtsmittels abläuft. Das Gesetz verknüpft den Aufhebungsantrag durch die Bezugnahme auf § 304 BAO mit der Möglichkeit einer Wiederaufnahme und sieht die Zurückweisung des Rechtsmittels nur als Voraussetzung dafür vor, dass an die Stelle der (...) strengeren Voraussetzungen einer Wiederaufnahme ein vereinfachtes Verfahren tritt.*“

Dieses Judikat aufgreifend führt der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis Ra 2015/15/0031 vom 1.6.2017 aus „*Dass der Gesetzgeber in § 295 Abs. 4 BAO (...) ein für den Fall des Vorliegens einer Zurückweisung vereinfachtes, aber ebenfalls an die Bedingungen des § 304 BAO geknüpft Verfahren zur Aufhebung von einem Nichtbescheid abgeleiteter Bescheide einführt, bedeutete lediglich eine zeitliche Begrenzung der*

solcherart möglichen alternativen Geltendmachung der fehlenden Bescheidqualität des Grundlagenbescheides.“

Wenn daher der Bf. unter Zitierung von *Beisteiner/Beisteiner* zu der Auffassung gelangt, die sich aus den Bestimmungen nach § 209a BAO ergebende Nichtverjährbarkeit zugunsten des Abgabepflichtigen führe dazu „dass § 295 Abs. 4 BAO ein unbefristetes Antragsrecht normiert“, erweist sich diese Auffassung in Anbetracht der vorzitierten Judikatur als unzutreffend.

Zum ergänzenden Schriftsatz vom 27. November 2018 wird ebenfalls auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 21.12.2016, Ro 2015/13/0005, verwiesen.

In der Rz 15 stellt der Verwaltungsgerichtshof zunächst die vom Revisionsführer herangezogene Rechtsmeinung und verfassungsrechtlichen Überlegungen von *Beiser* – im Übrigen übernehmen *Beisteiner/Beisteiner* in ihrem SWK-Artikel 30/2018, Seite 1317f, hinsichtlich der Lösung des Problems über § 209a BAO die von *Beiser* seit 2013 publizierte Meinung (ÖStZ 2013/848, 476 f; ÖStZ 2017/301, 205) – dar:

„Die Revision gibt schließlich noch den Text eines Aufsatzes von Beiser, ÖStZ 2013/848, 476 f, wieder, wonach Fälle der vorliegenden Art mit der - durch die ursprüngliche Abgabenerklärung ausgelöst - ‘Verjährungssperre nach § 209a Abs. 2 und 4 BAO’ zu lösen seien. Davon unabhängig sei es auch durch den Grundsatz von Treu und Glauben geboten, das Rechtsmittel eines Abgabepflichtigen, das dieser, angeleitet durch die Rechtsmittelbelehrung des Nichtbescheides, gegen diesen erhoben habe, ‘in (sic) ein Rechtsmittel gegen den von diesem Nichtbescheid abgeleiteten Abgabenbescheid zu verstehen’. Die Bekämpfung des vermeintlichen Feststellungsbescheides lasse nämlich erkennen, dass der Abgabepflichtige den davon abgeleiteten Bescheid nicht ‘akzeptiere’. Der Rechtsbehelf gegen den Nichtbescheid sei somit ‘einerseits’ unzulässig, ‘soweit’ er sich gegen den Nichtbescheid richte, ‘andererseits’ richte er sich aber auch gegen die entstandene Abgabenlast. Er sei ‘somit nach wie vor nicht erledigt’. Dem ‘Rechtsschutzbegehren’ sei ‘aufgrund der Nichtigkeit des Feststellungsbescheids stattzugeben’. § 295 Abs. 4 und § 209a Abs. 4 BAO stellten ‘insofern klar, was nach Treu und Glauben, dem Rechtsstaatsprinzip und dem Sachlichkeitsgebot (Art. 7 B-VG) verfassungsrechtlich zwingend geboten ist’.

Daran anschließend wird betr. des Normprüfungsverfahrens in Rz 16 ausgeführt:

„Zu diesen Ausführungen - und der damit noch verbundenen Anregung, ‘betreffend § 295 Abs. 4 BAO gem. Art. 140 B-VG an den VfGH einen Antrag zu stellen, ein Gesetzesprüfungsverfahren einzuleiten und diese Bestimmung wegen Gleichheitswidrigkeit als verfassungswidrig aufzuheben’ - ist zunächst auf den Ablehnungsbeschluss des

Verfassungsgerichtshofes vom 18. September 2014 zu verweisen. Der Verfassungsgerichtshof hielt darin auch fest, 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'.

Im Erkenntnis vom 30.11.2017, G 131/2017, zu § 304 BAO führt der Verfassungsgerichtshof mit Bezug auf den Beschluss vom 18.9.2014, E1159/2014, entsprechend aus:

„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].“

Aus den Entscheidungen des Verfassungsgerichtshofs wird deutlich, dass sowohl der Antrag nach § 295 Abs. 4 BAO selbst, als auch die Einschränkung der Antragsmöglichkeit wie sie § 295 Abs. 4 letzter Satz BAO vorsieht, als verfassungsrechtlich unbedenklich angesehen wird. Da in § 295 Abs. 4 BAO keine Verfassungswidrigkeit vorliegt, bedarf es auch keiner verfassungskonformen Auslegung, denn: *„Eine verfassungskonforme Auslegung ist aber nur zulässig, wenn ein Gesetzestext in verschiedener Weise interpretierbar ist, wobei dann jene Interpretationen auszuschneiden sind, die der Verfassung widersprechen, nicht aber, wenn Wortlaut oder Absicht des Gesetzgebers eindeutig (verfassungswidrig) sind“* (Thienel, *Verfassungsrechtliche Grenzen für das vereinfachte Genehmigungsverfahren nach § 359b GewO*, ZfV 2001, 726).

Bezogen auf den Beschwerdefall ist festzustellen, dass § 295 Abs. 4 BAO in der zeitlichen Begrenzung des Antragsrechtes einen eindeutigen Gesetzeswortlaut enthält, welcher eine dem Gesetzestext widersprechenden Interpretation entgegensteht.

Da § 295 Abs. 4 BAO bereits zweimal Gegenstand eines Verfahrens vor dem Verfassungsgerichtshof gewesen ist (VfGH vom 18.9.2014, E 1159/2014-4 und VfGH vom 9.6.2016, E 908/2015-12) und im beiden Verfahren in dieser Bestimmung keine Verfassungswidrigkeit erkannt wurde, liegt auch keine eindeutige Verfassungswidrigkeit vor. Gründe für eine verfassungskonforme Interpretation von § 295 Abs. 4 BAO liegen damit nicht vor.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Zur Frage ob ein Antrag gem. § 295 Abs. 4 BAO auch dann zur Aufhebung eines Änderungsbescheides führen kann, wenn sich die Änderung überhaupt nicht auf das Dokument stützte, das sich im Zuge der Zurückweisung einer Beschwerde als „Nichtbescheid“ herausstellte, wird auf den klaren Gesetzeswortlaut und auf das Erkenntnis VwGH vom 24.10.2013, 2010/15/0090, verwiesen, womit eine Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung nicht gegeben ist.

Die Lösung der Fragen, wann der Abgabenanspruch entstanden ist und wann demzufolge die absolute Verjährung samt der Rechtsfolge der unzulässigen Antragsstellung eingetreten ist, ergibt sich aus den jeweils maßgebenden, oben genannten, gesetzlichen Bestimmungen.

Die weitere Anwendung des § 304 BAO bis 31. Dezember 2018 ergibt sich aus Art 140 Abs. 7 B-VG und dem Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofs vom 30. November 2017, G 131/2017.

Bezüglich des Nichtvorliegens einer Verfassungswidrigkeit von § 295 Abs. 4 BAO wird auf die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofs vom 21.12.2016, Ro 2015/13/0005, und vom 1.6.2017, Ra 2015/15/0031, verwiesen.

Bei der vorliegenden Sach- und Rechtslage war wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 29. November 2018