

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Ri in der Beschwerdesache **N.N.**, Adresse1, vertreten durch BDO Steiermark GmbH Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, Adresse2, gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt vom 11.06.2018 betreffend *Zurückweisung des Antrages auf Aufhebung gemäß § 295 Abs. 4 BAO des Einkommensteuerbescheides 2006* vom 04.02.2015 und gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt vom 08.10.2018, betreffend *Zurückweisung des Antrages auf Aufhebung gemäß § 295 Abs. 4 BAO des Einkommensteuerbescheides 2007* vom 04.03.2015 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 26.11.2018 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

Beschwerdejahr 2006:

Der Beschwerdeführer [im Folgenden: Bf.] war im Jahr 2006 als atypisch stiller Gesellschafter an der Z.Z.GmbH+CoKG [in Folge: Z.Z.KG] beteiligt. Die Z.Z.KG war ihrerseits an der AB AG & atypisch stille Gesellschafter [in Folge: AB AG & Stille] beteiligt.

Mit Einkommensteuerbescheid 2006 vom 10. Oktober 2007 wurde die Einkommensteuer unter Berücksichtigung des vom Bf. erklärten Verlusts aus der Beteiligung an der Z.Z.KG iHv EUR -85.550,59 erklärungsgemäß veranlagt. Am 18. September 2008 erging aufgrund des dem Bf. mit Feststellungsbescheid vom 21. April 2008 der Z.Z.KG zugewiesenen Verlusts aus der Beteiligung iHv EUR -85.492,41 ein berichtigter Einkommensteuerbescheid 2006 gemäß § 295 Abs. 1 BAO.

Im Zuge einer bei der AB AG & Stille durchgeführten Außenprüfung für die Jahre 2005 bis 2010 wurde am 22. Juli 2013 ein neuer Feststellungsbescheid für das Jahr 2006 erlassen. Darin wurden u.a. die Einkünfte der Z.Z.KG mit EUR -328.570,49 (statt ursprünglich EUR -4.415.600,00) festgestellt.

Im nach § 295 Abs. 1 BAO geänderten Bescheid über die Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO 2006 vom 10. Juni 2014 bei der Z.Z.KG wurde in Folge der Ergebnisanteil des Bf. für das Jahr 2006 mit EUR -15.195,50 neu festgesetzt.

In weiterer Folge erging am 04. Februar 2015 ein gemäß § 295 Abs. 1 BAO berichteter Einkommensteuerbescheid 2006 und wurde beim Bf. die Einkommensteuer mit EUR 79.707,72 statt bisher EUR 44.559,27 festgesetzt.

Das gegen die neuen Feststellungsbescheide der AB AG & Stille für die Jahre 2005 bis 2010 erhobene Beschwerdeverfahren wurde mit Beschluss des Bundesfinanzgerichts vom 07. November 2017, RV/2100002/2014, aufgrund einer mangelhaften Adressierung und damit des Vorliegens von „Nicht-Bescheiden“ gemäß § 260 Abs. 1 lit. a iVm § 278 Abs. 1 lit. a BAO als unzulässig zurückgewiesen. Gegen den daraufhin vom Finanzamt neuerlich erlassenen (betragsmäßig gleichlautenden) Feststellungsbescheid 2006 vom 29. November 2017 wurde abermals Beschwerde erhoben und steht eine rechtskräftige Erledigung dieser Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht noch aus.

Mit Schreiben vom 20. Dezember 2017 beantragte der Bf. die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2006 vom 4. Februar 2015 nach § 295 Abs. 4 BAO und führte begründend aus:

Der Bf. sei im Jahr 2006 über die ehemalige Z.Z.GmbH+CoKG (St.Nr. ****) als atypisch stiller Gesellschafter an der AB AG & atypisch stille Gesellschafter (St.Nr. ****) beteiligt gewesen. Aus dieser Beteiligung seien ihm Verluste zugewiesen worden. Die ursprüngliche Verlustzuweisung sei in weiterer Folge durch einen neu erlassenen Feststellungsbescheid korrigiert worden, gegen welchen das Rechtsmittel der Beschwerde eingebracht worden sei. Die AB AG & atypisch stille Gesellschafter habe das von ihr angestrebte Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht in der Zwischenzeit gewonnen. Mit Entscheidung vom 7. November 2017, GZ RV/210002/2014, habe das BFG bestätigt, dass jener Gewinnfeststellungsbescheid der AB AG Entwicklungs- und Produktionsgesellschaft & stille Gesellschafter, der mittelbar seinem Einkommensteuerbescheid zugrunde liege, keine Bescheidqualität erlangt habe und es sich somit um einen Nichtbescheid handle. Der Bescheid entfalte daher keine Rechtswirkung und der durch diesen Bescheid aufgehobene ursprüngliche Gewinnfeststellungsbescheid 2006 lebe dadurch wieder auf. In Folge dessen werde gemäß § 295 Abs. 4 BAO binnen offener Frist die ersatzlose Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2006 beantragt, weil dieser mittelbar auf einem Nichtbescheid beruhe. Die entsprechenden Feststellungen würden sich in dem Beschluss des BFG GZ RV/210002/2014 vom 7. November 2017 finden, welcher diesem Schreiben als Beilage 1 angeschlossen sei.

Außerdem beruhe der Einkommensteuerbescheid 2006 unmittelbar auf dem Feststellungsbescheid 2006 der Z.Z.GmbH+CoKG, gegen den ebenfalls ein Antrag auf Aufhebung gemäß [§ 295 Abs. 4 BAO](#) gestellt worden sei.

Der vorliegende Antrag erfolge fristgerecht im Sinne des § 295 Abs. 4 iVm [§ 304 BAO](#), weil die

Verjährungsfrist gemäß § 209a Abs. 2 BAO noch nicht abgelaufen sei.

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

- Auch der Antrag nach § 295 Abs. 4 BAO gegen den unmittelbar zugrunde liegenden Feststellungsbescheid der Z.Z.GmbH+CoKG wurde innerhalb der Verjährungsfrist für den Einkommensteuerbescheid 2006 des Bf. gestellt.

Demnach werde die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2006 vom 4. Februar 2015 gemäß § 295 Abs. 4 BAO und die Wiederherstellung des vorherigen Bescheidzustandes beantragt. In eventu werde die Aussetzung der Entscheidung über den vorliegenden Antrag bis zur Entscheidung über den unmittelbar zugrunde liegenden Feststellungsbescheid der Z.Z.GmbH+CoKG, St.Nr. **** beantragt.

Das Finanzamt wies mit Bescheid vom 11. Juni 2018 den Antrag als nicht fristgerecht eingebracht zurück. Zur Begründung wurde ausgeführt: Werde 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, 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 Abgabensfestsetzung unmittelbar oder mittelbar von der Erledigung einer Beschwerde oder eines in Abgabenvorschriften vorgesehenen Antrages (§ 85) ab, so stehe der Abgabensfestsetzung 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 Abgabefestsetzung 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.

Der Bf. beantragte im Schreiben vom 19. Juni 2018 eine Verlängerung der Rechtsmittelfrist bis zum 31. Mai 2019 bzw. bis zum Ausgang des beim Bundesfinanzgericht anhängigen Beschwerdeverfahrens betr. der Z.Z.KG. Gleichzeitig wurde Beschwerde gegen den Bescheid über den Ablauf einer Aussetzung der Einhebung und gegen den Bescheid über die Festsetzung von Aussetzungszinsen, beide vom 11. Juni 2018, erhoben sowie ein Antrag auf Aussetzung der Einhebung gestellt.

Dem Antrag auf Rechtsmittelfristverlängerung wurde mit Bescheid vom 4. Juli 2018 "nicht stattgegeben", da von der Erledigung einer Beschwerde gegen ein Dokument, welchem keine Bescheidqualität zukommt, die in § 209a Abs. 2 BAO geforderte Abgabefestsetzung nicht abhängt (VwGH vom 30.05.2012, [2008/13/0074](#); Ritz, BAO6, § 209a Rz 6).

Die Bemessungsverjährung der Einkommensteuer 2006 iSd § 209 Abs. 3 BAO sei spätestens am 31. Dezember 2016 abgelaufen. Die Bemessungsverjährung betreffe nicht nur das Recht auf erstmalige Festsetzung, sondern erfasse auch Abänderungen von Bescheiden (Ritz, BAO6, § 207 Rz 7). Da die Festsetzung von Abgaben für das Jahr 2006 im konkreten Fall bereits verjährt sei und die nunmehr vom Antragsteller angeführten Handlungen im Feststellungsverfahren erst nach Eintritt der Verjährung erfolgten, könne diesen kein Einfluss auf das gegenständliche Verfahren zukommen, weshalb eine Verlängerung der Beschwerdefrist bis zu dessen Entscheidung nicht geboten erscheine.

Gegen den Zurückweisungsbescheid vom 11. Juni 2018 brachte der Bf. mit 12. Juli 2018 rechtzeitig Beschwerde ein und begründete das Rechtsmittel wie folgt:

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. Juli 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 3 Jahren ab der Rechtskraft des das Verfahren abschließenden Bescheides möglich sei.

Vor diesem Hintergrund erachte die steuerliche Vertretung den § 295 Abs. 4 BAO zum bedauerlichen juristischen Thema von Nichtbescheiden für verfassungswidrig.

Die tiefgehende verfassungsrechtliche Begründung, die auf Grund der komplexen Thematik durch einen Verfassungsrechtler auszuführen sein werde, nehme naturgemäß viel Zeit in Anspruch und werde daher spätestens bis 31. Oktober 2018 nachgereicht.

Mit Schreiben vom 29. Oktober 2018 beantragte der Bf. (abermals) eine Fristverlängerung zur Nachreichung einer tiefgehenden verfassungsrechtlichen Begründung zur Beschwerde bis 30. November 2018 und nahm den Antrag auf Senatsentscheidung zurück. Nach einer telefonischen Besprechung wurde die mündliche Verhandlung für den 26. November 2018 anberaumt.

Beschwerdejahr 2007:

Im Jahr 2007 war der Bf. als atypisch stiller Gesellschafter an der Z.Z.KG beteiligt. Die Z.Z.KG war ihrerseits an der AB AG & Stille beteiligt. Zusätzlich war der Bf. direkt an der AB AG & Stille beteiligt.

Mit Einkommensteuerbescheid 2007 vom 1. Dezember 2008 wurde die Einkommensteuer unter Berücksichtigung des vom Bf. erklärten Verlusts aus den Beteiligungen iHv EUR -94.993,54 erklärungskgemäß veranlagt (Beteiligung AB AG & Stille EUR -95.000,00; Beteiligung Z.Z.KG EUR 6,45).

Im Zuge der bei der AB AG & Stille durchgeführten Außenprüfung für die Jahre 2005 bis 2010 wurde am 24. Juli 2013 ein neuer Feststellungsbescheid für das Jahr 2007 erlassen. Darin wurden u.a. die Einkünfte der Z.Z.KG mit EUR -365.987,32 (statt ursprünglich EUR 0,00) festgestellt. Weiters wurde die Einkünfte des Bf. mit EUR -14.299,62 (statt ursprünglich EUR -95.000,00) festgestellt. Gegen diese Feststellungsbescheide wurde Rechtsmittel erhoben.

In weiterer Folge erging am 1. August 2013 ein gemäß § 295 Abs. 1 BAO berechtigter

Einkommensteuerbescheid 2007 (Beteiligung AB AG & Stille EUR -14.299,62; Beteiligung Z.Z.KG EUR 6,45) und wurde beim Bf. die Einkommensteuer mit EUR 135.871,10 statt bisher EUR 95.520,91 festgesetzt.

Am 10. Juni 2014 wurde ein gemäß [§ 295 Abs. 1 BAO](#) berichteter Bescheid über die Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO 2007 bei der Z.Z.KG erlassen und darin u. a. die Beteiligung des Bf. mit EUR -6.288,52 (statt bisher EUR 6,45) festgestellt. Der Feststellungsbescheid 2007 wurde rechtskräftig.

Mit gemäß § 295 Abs. 1 BAO berichteten Einkommensteuerbescheid 2007 vom 4. März 2015 (Beteiligung AB AG & Stille EUR -14.299,62; Beteiligung Z.Z.KG EUR -6.288,52) wurde die Einkommensteuer mit EUR 132.723,61 statt bisher EUR 135.871,10 festgesetzt.

Wie für das Jahr 2006 wurde auch der Feststellungsbescheid der AB AG & Stille für das Jahr 2007 mit Beschluss des Bundesfinanzgerichts vom 07. November 2017, RV/2100002/2014, aufgrund einer mangelhaften Adressierung und damit des Vorliegens von „Nicht-Bescheiden“ gemäß § 260 Abs. 1 lit. a iVm § 278 Abs. 1 lit. a BAO als unzulässig zurückgewiesen. Auch gegen den daraufhin vom Finanzamt neuerlich erlassenen (betragsmäßig gleichlautenden) Feststellungsbescheid 2007 vom 29. November 2017 wurde Beschwerde erhoben und steht eine rechtskräftige Erledigung dieser Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht noch aus.

Mit Schreiben vom 26. September 2018 beantragte der Bf. die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2007 vom 4. März 2015 nach § 295 Abs. 4 BAO und führte begründend aus:

Der Bf. sei im Jahr 2007 über die ehemalige Z.Z.GmbH+CoKG (St.Nr. ****) als atypisch stiller Gesellschafter an der AB AG & atypisch stille Gesellschafter (St.Nr. ****) sowie direkt an der AB AG & atypisch stille Gesellschafter (St.Nr. ****) beteiligt gewesen. Aus dieser Beteiligung seien ihm Verluste zugewiesen worden. Die ursprüngliche Verlustzuweisung sei in weiterer Folge durch einen neu erlassenen Feststellungsbescheid 2006 und 2007 korrigiert worden, gegen welchen das Rechtsmittel der Beschwerde eingebracht worden sei. Die AB AG & atypisch stille Gesellschafter habe das von ihr angestrebte Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht in der Zwischenzeit gewonnen. Mit Entscheidung vom 7. November 2017, GZ RV/210002/2014, habe das BFG bestätigt, dass jener Gewinnfeststellungsbescheid der AB AG Entwicklungs- und Produktionsgesellschaft & stille Gesellschafter, der mittelbar seinem Einkommensteuerbescheid zugrunde liege, keine Bescheidqualität erlangt habe und es sich somit um einen Nichtbescheid handle. Der Bescheid entfalte daher keine Rechtswirkung und der durch diesen Bescheid aufgehobene ursprüngliche Gewinnfeststellungsbescheid 2007 lebe dadurch wieder auf. In Folge dessen werde gemäß § 295 Abs. 4 BAO binnen offener Frist die ersatzlose Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2007 beantragt, weil dieser mittelbar auf einem Nichtbescheid beruhe. Die entsprechenden Feststellungen würden sich in dem Beschluss des BFG GZ RV/210002/2014 vom 7. November 2017 finden, welcher diesem Schreiben als Beilage 1

angeschlossen sei.

Außerdem beruhe der Einkommensteuerbescheid 2007 unmittelbar auf dem Feststellungsbescheid 2007 der AB AG & atypisch stille Gesellschafter, gegen den ebenfalls ein Antrag auf Aufhebung gemäß § 295 Abs. 4 BAO gestellt worden sei.

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

- Die Beschwerde gegen den mittelbar zugrunde liegenden Feststellungsbescheid der AB AG & atypisch stille Gesellschafter sei innerhalb der Verjährungsfrist für den Einkommensteuerbescheid 2006 und 2007 eingebracht worden, eine Verjährung könne somit gemäß § 209a Abs. 2 BAO nicht eingewendet werden.
- Auch der Antrag nach § 295 Abs. 4 BAO gegen den unmittelbar zugrunde liegenden Feststellungsbescheid der Z.Z.GmbH+CoKG/der AB AG & atypisch stille Gesellschafter (St.Nr. ****) sei innerhalb der Verjährungsfrist für den Einkommensteuerbescheid 2007 des Bf. gestellt worden.

Demnach werde die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2007 vom 4. März 2015 gemäß § 295 Abs. 4 BAO und die Wiederherstellung des vorherigen Bescheidzustandes beantragt.

Das Finanzamt wies mit Bescheid vom 8. Oktober 2018 den Antrag als nicht fristgerecht eingebracht zurück. Die Begründung ist im Wesentlichen ident mit der Begründung für den Zurückweisungsbescheid 2006.

Gegen den Zurückweisungsbescheid vom 8. Oktober 2018 brachte der Bf. mit 29. Oktober 2018 rechtzeitig Beschwerde ein und rügte – wie für das Jahr 2006 – die Verfassungswidrigkeit der bezug habenden verfahrensrechtlichen Regelungen (insbesondere des § 295 Abs. 4 BAO iVm § 304 BAO). Weiters erbat der Bf. eine Fristverlängerung zur Nachreichung einer ausführlicheren Begründung bis 30. November 2018 und beantragte die Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

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 Z.Z., an welcher unser Mandant direkt beteiligt war, sondern jenem der AB 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 Z.Z. 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 denen 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 dem 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 Folgebescheide 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.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Beschwerdejahr 2006:

§ 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."

Der Einkommensteuerbescheid des Bf. für das Jahr 2006 vom 04. Februar 2015 beruht auf dem Feststellungsbescheid der Z.Z.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, BAO6, § 295 Tz 21b).

Der strittige Einkommensteuerbescheid 2006 vom 04. Februar 2015 ist jedoch nicht auf den Nichtbescheid der AB AG & Stille gestützt, sondern auf den Feststellungsbescheid der Z.Z.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 Z.Z.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.

Beschwerdejahr 2007

Zur verspätete Antragstellung bzw. zum Antrag auf ersatzlose Aufhebung des Einkommensteuerbescheids 2007 gem. § 295 Abs. 4 BAO:

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 Abgabensanspruch 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 Abgabenspruches (§ 4).

Gemäß § 209a Abs. 1 steht einer Abgabensfestsetzung, 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 Abgabensfestsetzung unmittelbar oder mittelbar von der Erledigung einer Beschwerde oder eines in Abgabenvorschriften vorgesehenen Antrages (§ 85) ab, so steht der Abgabensfestsetzung 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 Abgabensfestsetzung 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 Abgabensfestsetzung 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.

§ 209a BAO ist im Beschwerdefall nicht einschlägig weil ein Dokument, das Form und Inhalt eines Feststellungsbescheides (§ 188 BAO) oder eines Bescheides, wonach eine solche Feststellung zu unterbleiben hat, aufweist, dem aber keine Bescheidqualität zukommt, keine Wirkung entfaltet. Von der Erledigung der gegen ein derartiges Dokument gerichteten Berufung [nunmehr: Beschwerde], die nur in einer Zurückweisung derselben bestehen kann, hängt die in § 209a Abs. 2 BAO geforderte Abgabenfestsetzung nicht ab (VwGH 30.05.2012, [2008/13/0074](#); ebenso VwGH 30.05.2012, 2008/13/0084).

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.

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 Normen:

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:

a) Zu § 304 BAO:

Gemäß [Art 140 Abs. 1 Z 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.

b) 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 [nunmehr 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.

2. 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:

a) „*Lückenschließung durch Analogie*“ laut nicht veröffentlichten „BAO-Erlass vom 10.6.2005, BAO-Erlasse 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.

b) *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 Rz 19 führt der Verwaltungsgerichtshof im Weiteren aus: „*Es ist auch nicht 'denkunmöglich', 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; 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.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

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.

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 VfGH vom 30. November 2017, [G 131/2017](#).

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

Da somit eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung iSd. [Art. 133 Abs. 4 B-VG](#) nicht gegeben ist, war die Revision als unzulässig zu erklären.

Graz, am 29. November 2018

