

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Peter Unger in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch ACCURATA Steuerberatungs GmbH & Co KG, Rechte Kramszeile 62, 3500 Krams/Donau, über die Beschwerde vom 28. Mai 2018 gegen den Bescheid des Finanzamtes Waldviertel vom 7. Mai 2018 betreffend Zurückweisung eines Antrages gemäß § 295 Abs 4 BAO, zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit Schreiben vom 18.4.2018 beantragte der Beschwerdeführer gemäß § 295 Abs 4 BAO die Aufhebung abgeänderter Einkommensteuerbescheide der Jahre 2008 bis 2011. Begründend wurde ua ausgeführt, das Bundesfinanzgericht habe die gegen die zugrundeliegenden Feststellungsbescheide eingebrachte Beschwerde zurückgewiesen, da es sich hierbei um Nichtbescheide gehandelt habe.

Mit dem hier angefochtenen Bescheid vom 7.5.2018 wies die belangte Behörde den Antrag des Beschwerdeführers mit näherer Begründung als verspätet zurück.

Mit der dagegen erhobenen Beschwerde bekämpfte der Beschwerdeführer die Zurückweisung durch belangten Behörde und wies ua – ergänzend zu seinem verfahrenseinleitenden Antrag – darauf hin, dass das Bundesfinanzgericht mit Beschluss vom 15.3.2018 die Beschwerde gegen die Feststellungsbescheide aufgrund der Qualifikation als Nichtbescheide zurückgewiesen habe und bereits am 18.4.2018, innerhalb weniger Tage nach Zustellung des BFG-Erkenntnisses der Antrag gemäß § 295 Abs 4 BAO gestellt worden sei.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 16.7.2018 wies die belangte Behörde die Beschwerde mit näherer Begründung als unbegründet ab, wogegen der Beschwerdeführer fristgerecht einen Vorlageantrag einbrachte.

Mit Vorlagebericht vom 28.8.2018 nahm die belangte Behörde die Beschwerde- und Aktenvorlage gemäß § 265 BAO vor.

Mit Eingabe vom 2.2.2021 zog der Beschwerdeführer seine Anträge auf Senatszuständigkeit und Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurück.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Das Bundesfinanzgericht stellt auf Basis des oben geschilderten Verwaltungsgeschehens und der aktenkundigen Unterlagen folgenden entscheidungswesentlichen Sachverhalt fest:

Mit hg. Beschluss vom 15.3.2018, RV/5100992/2017, wurde die Beschwerde rechtskräftig gegen die als Feststellungsbescheide intendierten Erledigungen vom 6.12.2013 als unzulässig zurückgewiesen, da es sich bei den Anfechtungsobjekten um Nichtbescheide gehandelt habe.

Mit Eingabe vom 18.4.2018 beantragte der Beschwerdeführer die Aufhebung des von diesen als Nichtbescheide qualifizierten Dokumenten abgeleiteten Einkommensteuerbescheide der Jahre 2008 bis 2011.

2. Beweiswürdigung

Der hg. Zurückweisungsbeschluss vom 15.3.2018 ist ebenso aktenkundig wie der verfahrenseinleitende Antrag vom 18.4.2018.

Gegen den hg. Zurückweisungsbeschluss wurde eine außerordentliche Revision erhoben, die vom Verwaltungsgerichtshof mit aktenkundigem Beschluss vom 24.10.2019, Ra 2018/15/0061, zurückgewiesen wurde.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Bescheidaufhebung)

[§ 295 Abs 4 BAO](#) erhielt durch das COVID-19-Steuermaßnahmengesetz – COVID-19-StMG, eine neue Fassung. Das entsprechende BGBl I 2021/3 wurde am 7.1.2021 kundgemacht. Mangels einer ausdrücklichen Inkrafttretensregelung der Novellierung von [§ 295 Abs 4 BAO](#) (vgl [§ 323 Abs 70 BAO](#) idF BGBl I 2021/3) trat die gegenständliche Fassung dieser Bestimmung gemäß [Art 49 Abs 1 B-VG](#) iVm § 11 Abs 1 BGBIG mit 8.1.2021 in Kraft und ist diese Fassung von [§ 295 Abs 4 BAO](#) als Norm des Verfahrensrechts (mangels einer speziellen Regelung ihres zeitlichen Geltungsbereiches) seitdem auch auf alle offenen Fälle anzuwenden (vgl *Stoll*, BAO-Kommentar, 62; sowie VwGH 22.9.1989, [87/17/0271](#); VwGH 15.1.1997, [94/13/0185](#), mwN; VwGH 30.4.2003, [2002/16/0076](#); VwGH 16.12.2004, [2004/16/0146](#); VwGH 23.9.2010, [2010/15/0112](#)).

[§ 295 Abs 4 BAO](#) idF COVID-19-StMG (BGBl I 2021/3) lautet:

- „(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 unzulässig zurückgewiesen, weil das Dokument kein Bescheid ist, sind auf das Dokument gestützte Bescheide auf Antrag der Partei aufzuheben. Der Antrag ist innerhalb eines Jahres ab Rechtskraft der Zurückweisung zu stellen. Der an die Stelle des aufgehobenen Bescheides tretenden Abgabefestsetzung steht, soweit sie im das Dokument ersetzenden Bescheid enthaltene Feststellungen übernimmt, der Eintritt der Verjährung nicht entgegen, wenn die Festsetzung innerhalb eines Jahres ab Aufhebung erfolgt. § 209a Abs. 2 erster Satz gilt sinngemäß, wenn gegen den das Dokument ersetzenden Bescheid fristgerecht Beschwerde erhoben wird.“

Den parlamentarischen Materialien (ErläutIA 1109/A XXVII. GP, 31f) ist als Erläuterung der Novellierung von [§ 295 Abs 4 BAO](#) zu entnehmen:

„Zu Z 7 (§ 295 Abs. 4):

Der VfGH hat mit Erkenntnis vom 4. 12. 2019, G 159/2019, den letzten Satz des § 295 Abs. 4 BAO als verfassungswidrig aufgehoben. In der Entscheidung hat der Gerichtshof zum Ausdruck gebracht, dass er in der bisherigen Bestimmung des § 295 Abs. 4 BAO eine eigenständige Regelung zur Aufhebung von Bescheiden sieht, die unabhängig von der in § 302 Abs. 1 BAO mit dem Ablauf der Verjährungsfrist begrenzten Zulässigkeit von Abänderungen, Zurücknahmen und Aufhebungen von Bescheiden besteht. Dies führt zunächst dazu, dass nach Ablauf der durch den VfGH gewährten Frist zur Anpassung der gesetzlichen Regelung Aufhebungsanträge gemäß § 295 Abs. 4 BAO unbegrenzt zulässig wären. In weiterer Folge zeitigt die bisherige Regelung des § 295 Abs. 4 BAO in Zusammenhang mit der Aufhebung des letzten Satzes unsachliche Folgen: Der geltende Gesetzeswortlaut des § 295 Abs. 4 BAO lässt lediglich Aufhebungen abgeleiteter Bescheide zu. Feststellungsbescheide nach § 188 BAO können jedoch ohne Rücksicht auf die Verjährungsfristen der BAO erlassen werden. Stellt sich demnach im Beschwerde- oder Revisionsverfahren gegen einen Feststellungsbescheid heraus, dass dieser eine als Grundlagenbescheid intendierte Enunziation – somit ein „Nichtbescheid“ – ist, kann die Abgabenbehörde zwar einen rechtswirksamen Feststellungsbescheid erlassen, ein von der als Grundlagenbescheid intendierten Enunziation abgeleiteter Bescheid könnte jedoch nur mehr aufgehoben werden. Damit tritt der ursprüngliche Erstbescheid oder ein zuvor ergangener abgeleiteter Bescheid wieder in den Rechtsbestand; derartige Bescheide entsprechen in den allermeisten Fällen aber inhaltlich nicht mehr dem geltenden Feststellungsbescheid. Dies führt zu unsachlichen Ergebnissen, die häufig dazu führen können, dass eigentlich nicht zustehende Verluste nur deshalb lukriert werden können, weil ein unwirksamer Feststellungsbescheid bestanden hat, der aber mittlerweile durch einen wirksamen Feststellungsbescheid ersetzt wurde.

Mit der Änderung wird für die Partei die Möglichkeit geschaffen, einen Antrag auf Aufhebung des Bescheides zu stellen, der sich auf den Nichtbescheid gestützt hat. Im

Gegensatz zur bisherigen Rechtslage betrifft die Aufhebung damit nicht nur Änderungsbescheide gemäß § 295 Abs. 1 BAO sondern alle Bescheide, die auf den Nichtbescheid gestützt sind. Die Aufhebung ist nur zulässig, wenn der Antrag innerhalb von einem Jahr ab Rechtskraft der Zurückweisung gestellt wird. Mit dieser Antragsbefristung wird den Ausführungen des VfGH, wonach das Antragsrecht seine rechtserhebliche Bedeutung im Zeitpunkt der Zurückweisung der Beschwerde erlangt, Rechnung getragen.

Zur Vermeidung von unsachlichen Ergebnissen ist vorgesehen, dass der Übernahme der im (neu) erlassenen Feststellungsbescheid (bzw. Nichtfeststellungsbescheid) getroffenen Feststellungen die Verjährung nicht entgegensteht, wenn der neue Abgabefestsetzungsbescheid innerhalb von einem Jahr ab Aufhebung ergeht. Wird gegen den (neu) erlassenen Feststellungsbescheid (bzw. Nichtfeststellungsbescheid) fristgerecht Beschwerde erhoben, soll durch die Anwendung des § 209a Abs. 2 erster Satz BAO – zur Sicherstellung eines effektiven Rechtsschutzes – trotz Verjährungseintritt eine allfällige Anpassung des abgeleiteten Festsetzungsbescheides an den im Beschwerdeverfahren abgeänderten Feststellungsbescheid möglich sein.“

Da nach den obigen Sachverhaltsfeststellungen die Frist für die Stellung des Antrages auf Aufhebung abgeleiteter Bescheide nach der im Zeitpunkt dieser hg. Entscheidung maßgeblichen Fassung von [§ 295 Abs 4 BAO](#) unzweifelhaft gewahrt wurde, ist der (noch unter der alten Rechtslage ergangene) angefochtene Zurückweisungsbescheid der belangten Behörde gemäß § 279 BAO aufzuheben (vgl *Ritz*, BAO⁶, § 279 Tz 6, mwN).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Im fortgesetzten Verfahren wird die belangte Behörde über den nunmehr wieder unerledigten verfahrenseinleitenden Antrag des Beschwerdeführers vom 18.4.2018 meritorisch zu entscheiden haben.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gemäß § 25a Abs 1 VwGG hat das Verwaltungsgericht im Spruch seines Erkenntnisses oder Beschlusses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art 133 Abs 4 B-VG zulässig ist. Der Ausspruch ist kurz zu begründen.

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.

Da im vorliegenden Fall entscheidungswesentlich die in freier Beweiswürdigung vorgenommene Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes (Einhaltung einer Antragsfrist) war, liegen die Voraussetzungen für eine Revisionszulassung nach Art 133 Abs 4 B-VG nicht vor (vgl VwGH 25.2.2016, Ra 2016/16/0006).

Es war daher gemäß § 25a Abs 1 VwGG spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 9. Februar 2021