

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch BDO Austria GmbH Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, Am Belvedere 4, 1100 Wien, über die Beschwerde vom 20. März 2020 gegen den Bescheid des Finanzamtes Waldviertel vom 13. Jänner 2020 über a) Zurückweisung des Antrages vom 17.12.2019 gem. § 295 Abs 1 BAO auf Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2008 vom 18.7.2012 und b) Zurückweisung des Antrages vom 17.12.2019 gem. § 295 Abs 4 BAO auf Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2008 vom 18.7.2012, ***6*** zu Recht erkannt:

I)

a) Die Beschwerde gegen den Bescheid über die Zurückweisung des Antrages gem. § 295 Abs 1 BAO auf Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2008 wird gemäß § 279 BAO abgewiesen. Diesbezüglich bleibt der Bescheid unverändert.

b) Der Beschwerde gegen den Bescheid über die Zurückweisung des **Antrages gem. § 295 Abs 4 BAO** auf Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2008 wird gemäß § 279 BAO **Folge gegeben**. Der angefochtene Bescheid wird diesbezüglich **aufgehoben**.

II)

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

Entscheidungsgründe

Verfahrensgang

Der beschwerdegegenständliche im Spruch näher bezeichnete **Bescheid** vom 13.1.2020 wurde begründet wie folgt: "

- Antrag gem. § 295 Abs. 1 BAO

Ist ein Bescheid von einem Feststellungsbescheid abzuleiten, so ist er gem. § 295 Abs. 1 BAO 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.

Diese gesetzliche Bestimmung sieht kein Antragsrecht vor, bei Zutreffen der darin normierten Voraussetzungen ist diese Maßnahme (zwingend) von Amts wegen zu setzen.

Der Antrag auf Aufhebung des Einkommensteuerbescheides vom 13.7.2012 gem. § 295 Abs. 1 BAO war daher zurückzuweisen (vgl. etwa BFG vom 20.06.2018, RV/3100521/2015 [Behandlung einer VfGH-Beschwerde mit Beschluss vom 24.9.2018, E 3071/2018 abgelehnt]).

- Antrag gem. § 295 Abs. 4 BAO

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 gem. § 295 Abs. 4 BAO 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. Nach Eintritt der Verjährung ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens nur zulässig, wenn sie a) vor Eintritt der Verjährungsfrist beantragt wird, oder b) innerhalb von drei Jahren ab Eintritt der Rechtskraft des das Verfahren abschließenden Bescheides beantragt oder durchgeführt wird.

Das Recht, eine Abgabe festzusetzen, unterliegt gem. § 207 Abs. 1 BAO nach Maßgabe der nachstehenden Bestimmungen der Verjährung.

Gem. Abs. 2 beträgt die Verjährungsfrist 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.

Werden innerhalb der Verjährungsfrist (§ 207) nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (§ 77) von der Abgabenbehörde unternommen, so verlängert sich gem. § 209 Abs. 1 BAO die Verjährungsfrist um ein Jahr. Die Verjährungsfrist verlängert sich jeweils um ein weiteres Jahr, wenn solche Amtshandlungen in einem Jahr unternommen werden, bis zu dessen Ablauf die Verjährungsfrist verlängert ist.

Das Recht die Einkommensteuer 2008 festzusetzen verjährte grundsätzlich am 31.12.2013. Innerhalb dieser Verjährungsfrist wurden sowohl im Einkommensterverfahren als auch im Feststellungsverfahren zu o.a. StNr. X Verlängerungshandlungen iSd § 209 Abs. 1 BAO gesetzt, weshalb sich die Verjährungsfrist um ein Jahr verlängerte und mangels weiterer Verlängerungshandlungen im Jahr 2014 somit am 31.12.2014 endete.

Der Antrag auf Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2008 vom 18.7.2012 gem. § 295 Abs. 4 BAO wurde am 17.12.2019 eingebracht, also nicht innerhalb von 3 Jahren nach Rechtskraft des das Verfahren abschließenden Einkommensteuerbescheides 2008 und somit verspätet.

Daran ändern auch nichts die Ausführungen im Antrag iZm § 209a Abs. 2 und 4 BAO. Beizupflichten ist dem Antragsteller, dass auf Grund dieser Bestimmungen noch bescheidmäßig über die Feststellungserklärung des Jahres 2008 zu o.a. Stnr. X abzusprechen sein wird. Da die Festsetzung der Einkommensteuer der an diesem Feststellungsverfahren Beteiligten mittelbar von diesem Feststellungsbescheid abhängig ist, steht dieser zutreffendenfalls die mittlerweile eingetretene Verjährung des Jahres 2008 einer Änderung gem. § 295 Abs. 1 BAO nicht entgegen.

§ 209a BAO erlaubt somit zwar eine Abgabenfestsetzung nach Eintritt der Verjährung, regelt jedoch keine Durchbrechungen der Rechtskraft oder schiebt diese Verjährung hinaus. Wann eine Durchbrechung der Rechtskraft 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).

Der Antrag gem. § 295 Abs. 4 BAO war daher als verspätet zurückzuweisen."

In der im Spruch näher bezeichneten **Beschwerde** samt Begründungsergänzung wurde ausgeführt wie folgt:

"Gem. § 295 Abs 1 BAO ist ein abgeleiteter Bescheid im Falle der Aufhebung des Feststellungsbescheids unabhängig vom Eintritt der Rechtskraft aufzuheben, wenn die Voraussetzungen für die Erlassung des abgeleiteten Bescheides nicht mehr vorliegen. Wenn die Aufhebung eines Grundlagenbescheides als Rechtsfolge die Aufhebung des abgeleiteten Bescheides vorsieht, muss diese Rechtsfolge erst recht dann gelten, wenn ein Grundlagenbescheid erst gar nie erlassen wurde und der Abgabenbescheid von einem rechtlichen Nullum abgeleitet wurde (argumentum a minori ad malus).

Der Antrag gem § 295 Abs 1 BAO auf Aufhebung des Abgabenbescheides ist gem § 302 Abs 1 BAO innerhalb der Bemessungs- oder Festsetzungsverjährungsfrist iSd §§ 207 ff BAO zulässig. Ein Antrag auf Aufhebung des Abgabenbescheides gem. § 295 Abs 1 BAO ist somit insbesondere im Anwendungsbereich des § 209a Abs 2 iVm Abs 4 BAO fristgerecht eingebracht (Ettinger/Sutter/Urtz BAO¹ (2017) S 295 Rz 10),

Ferner sind gem. § 295 Abs 4 BAO auf nichtige Feststellungsbescheide (Nichtbescheide) gestützte Änderungsbescheide (= abgeleitete Bescheide iSd § 295 Abs 1 BAO) auf Antrag der Partei aufzuheben. Der Antrag ist vor Ablauf der für Wiederaufnahmsanträge nach § 304 BAO maßgeblichen Frist zu stellen. Nach § 304 BAO sind Anträge auf eine Wiederaufnahme des Verfahrens vor Eintritt der Verjährung zu stellen.

§ 209a BAO enthält spezielle Regeln zur Verjährung von Abgaben, § 209a Abs 2 BAO sieht eine Verjährungssperre für den Fall vor, wenn die Abgabenfestsetzung unmittelbar oder mittelbar von der Erledigung eines in den Abgabenvorschriften vorgesehenen Antrags abhängt und dieser vor dem Eintritt der Verjährung eingebracht wurde (Beiser, Der Rechtsschutz bei Nichtbescheiden, ÖStZ 8/2017, 205 [206]). Gem § 209a Abs 4 BAO gelten Abgabenerklärungen als Anträge, wenn die Abgabenfestsetzung zu einer Gutschrift führen würde. Dies betrifft auch Feststellungserklärungen, da die Abgabenfestsetzung mittelbar von der Erledigung der Feststellungserklärung abhängt (Ritz, BAO⁶ § 209a Rz 11c). Nach den Gesetzesmaterialien soll § 209a Abs 4 BAO sicherstellen, dass auch lang andauernde Verletzungen der Entscheidungspflicht über Abgabenerklärungen für den Abgabepflichtigen nicht zum Verlust des Rechtsanspruches auf bescheidmäßige Erledigung führen. Dies betrifft beispielsweise Feststellungserklärungen, wenn sich erst nach Eintritt der Bemessungsverjährung abgeleiteter Abgaben (Einkommensteuer, Körperschaftsteuer) etwa im Rechtsmittelverfahren herausstellt, dass an Stelle eines Feststellungsbescheides (§ 188 BAO) ein „Nichtbescheid" erlassen wurde (ErlRV 1212 BlgNR 24. GP, 30), somit genau die vorliegende Sachverhaltskonstellation.

Außer Zweifel steht, dass die Feststellungserklärung 2008 rechtzeitig und vor Eintritt der Festsetzungsverjährung eingebracht wurde. Das Finanzamt hat das Feststellungsverfahren nicht durch Erlassung eines Feststellungsbescheides abgeschlossen und damit ihre Entscheidungspflicht verletzt. Das Feststellungsverfahren gilt damit als unerledigt. Es entspricht somit dem Normzweck des 209a Abs 2 BAO, dass der Anspruch auf bescheidmäßige Erledigung

von vor Verjährungseintritt eingebrachten Abgabenerklärungen nicht durch den Eintritt der Verjährung verlorengehen soll (Ritz, BAO⁶ § 209a Rz 11a).

Im Sinne des verfassungsrechtlich normierten Sachlichkeitsgebotes ist im gegenständlichen Fall die Verjährungsfrist iSv § 209a Abs 2 BAO zu interpretieren, da andernfalls die Möglichkeit eines Rechtsschutzes gem § 295 Abs 4 BAO aufgrund der langen Entscheidungsdauer des BFG von 7 Jahren faktisch ausgeschlossen wäre (vgl VfGH 30.11.2017, G131/2017, Pkt III 2.1). Die Befristung des Antragsrechts gem § 295 (4) BAO mit der für Wiederaufnahmeanträge geltenden Frist, würde eine verfassungswidrige Beschränkung darstellen (VfGH 4.12.2019, G 159/2019-13 Rz 53 f).

Im Ergebnis greift damit die Nichtverjährbarkeit nach § 209a Abs 2 und 4 BAO.

Der Antrag gem § 295 Abs 1 und 4 BAO wurde somit fristgerecht gestellt."

Die abweisende **Beschwerdevorentscheidung (BVE)** vom 22.4.2020 begründete das Finanzamt wie folgt:

"Der bekämpfte Bescheid vom 13.1.2020 wird mit der vorliegenden Beschwerde insoweit bekämpft, als er die Anträge gem. § 295 Abs. 1 BAO und § 295 Abs. 4 BAO zurückgewiesen hat.

Die Abweisung des Antrages auf Nichtfestsetzung von Anspruchszinsen blieb unbekämpft.

Begründet wird die Beschwerde gegen die Zurückweisung des Antrages gem. § 295 Abs. 1 BAO damit, dass ein Antrag gem. § 295 Abs. 1 BAO auf Aufhebung des Abgabenbescheides gem. § 302 Abs. 1 BAO innerhalb der Bemessungs- oder Festsetzungsverjährungsfrist iSd §§ 207 ff BAO zulässig sei. Ein Antrag auf Aufhebung des Abgabenbescheides gem. § 295 Abs. 1 BAO sei somit insbesondere im Anwendungsbereich des § 209a Abs. 2 iVm Abs. 4 BAO fristgerecht eingebracht (Ellinger/Sutter/Urtz BA03 (2017) § 295 R2 10).

Wie bereits im bekämpften Bescheid ausgeführt wurde, sieht diese gesetzliche Bestimmung kein Antragsrecht vor, bei Zutreffen der darin normierten Voraussetzungen ist diese Maßnahme (zwingend) von Amts wegen zu setzen (vgl. etwa BFG vom 20.6.2018, RV/3100521/2015 [Behandlung einer VfGH-Beschwerde mit Beschluss vom 24.9.2018, E 3071/2018 abgelehnt]).

Im Übrigen ist § 295 Abs. 1 BAO nicht auf Fälle anzuwenden, in denen von einer als Feststellungsbescheid intendierten Enunziation ein Abgabenbescheid abgeleitet worden ist und in weiterer Folge die Beschwerde betreffend diese als Feststellungsbescheid intendierte Enunziation wegen Nichtvorliegens eines Bescheides zurückgewiesen wird. Eine Änderung des "abgeleiteten" Bescheides kann in solchen Fällen (auch) nicht von Amts wegen erfolgen, da § 295 Abs. 1 BAO die Anpassung an das Vorliegen eines Feststellungsbescheides knüpft (vgl. VfGH 4.12.2019, G 159/2019-13).

Der Beschwerde war daher bezüglich der Zurückweisung des Antrages, den auf einen Nichtbescheid gestützten Einkommensteuerbescheid 2008 (Änderungsbescheid gem. § 295 Abs. 1 BAO zu Bescheid vom 18.09.2009) vom 18. Juli 2012 gem. § 295 Abs. 1 BAO aufzuheben, kein Erfolg beschieden.

Soweit sich die vorliegende Beschwerde gegen die Zurückweisung des Antrages gem. § 295 Abs. 4 BAO richtet, wird sie damit begründet, dass gem. § 295 Abs. 4 BAO auf nichtige Feststellungsbescheide (Nichtbescheide) gestützte Änderungsbescheide (= abgeleitete Bescheide iSd § 295 Abs. 1 BAO) auf Antrag der Partei aufzuheben seien. Der Antrag sei vor Ablauf der für Wiederaufnahmsanträge nach § 304 BAO maßgeblichen Frist zu stellen. Nach § 304 BAO seien Anträge auf eine Wiederaufnahme des Verfahrens vor Eintritt der Verjährung zu stellen.

Außer Zweifel stehe, dass die dem abgeleiteten Einkommensteuerbescheid 2008 zugrundeliegende Feststellungserklärung 2008 rechtzeitig und vor Eintritt der Festsetzungsverjährung eingebracht worden sei. Das Finanzamt habe das Feststellungsverfahren nicht durch Erlassung eines Feststellungsbescheides abgeschlossen und damit ihre Entscheidungspflicht verletzt. Das Feststellungsverfahren gelte damit als unerledigt.

Im Sinne des verfassungsrechtlich normierten Sachlichkeitsgebotes sei im gegenständlichen Fall die Verjährungsfrist iSv § 209a Abs. 2 BAO zu interpretieren, da andernfalls die Möglichkeit eines Rechtsschutzes gem. § 295 Abs. 4 BAO aufgrund der langen Entscheidungsdauer des BFG von 7 Jahren faktisch ausgeschlossen wäre (vgl. VfGH 30.11.2017, 6131/2017, Pkt III 2.1). Die Befristung des Antragsrechts gem. § 295 Abs. 4 BAO mit der für Wiederaufnahmeanträge geltenden Frist würde eine verfassungswidrige Beschränkung darstellen.

Einwendungen gegen die im bekämpften Bescheid erfolgte Berechnung des Eintritts der Festsetzungsverjährung für die Einkommensteuer 2008 wurden in der Beschwerde nicht erhoben. Die Tatsache, dass der Antrag gem. § 295 Abs. 4 BAO am 17.12.2019 und damit später als 3 Jahre nach Eintritt der Festsetzungsverjährung für die Einkommensteuer 2008 eingebracht wurde, ist somit unstrittig.

Damit ist aber das Schicksal auch dieses Beschwerdepunktes bereits entschieden:

Denn ungeachtet des Umstandes, dass der VfGH die in der Beschwerde geäußerten verfassungsrechtlichen Bedenken in seinem Erkenntnis vom 4.12.2019, G 159/2019-13 bestätigt hat und die derzeitige Befristung des Antragsrechtes gem. § 295 Abs. 4 BAO („Der Antrag ist vor Ablauf der für Wiederaufnahmsanträge nach § 304 maßgeblichen Frist zu stellen“) als verfassungswidrig aufgehoben hat, ist diese gesetzliche Bestimmung des § 295 Abs. 4, letzter Satz, BAO im vorliegenden Beschwerdefall noch anzuwenden.

Denn die Aufhebung dieser Bestimmung tritt laut VfGH, 4.12.2019, G 159/2019-13 erst mit Ablauf des 31. Dezember 2020 in Kraft.

Der Antrag erfolgte somit nach der derzeit geltenden Rechtslage verspätet.

Die Zurückweisung des Antrages gem. § 295 Abs. 1 BAO als nicht zulässig und die Zurückweisung des Antrages gem. § 295 Abs. 4 BAO als verspätet erfolgte daher zu Recht.

Die Beschwerde war daher als unbegründet abzuweisen."

Der Bf brachte am 20.5.2020, eingelangt beim Finanzamt am 22.5.2020, fristgerecht einen **Antrag auf Vorlage der Beschwerde zur Entscheidung an das Bundesfinanzgericht** mit Bezugnahme auf die Beschwerdeausführungen ein.

Im **Bericht zur Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht** (BFG) vom 2.6.2020 führte das Finanzamt folgendermaßen aus:

"Bezug habende Normen § 295 Abs. 1 und 4 BAO

Sachverhalt: Am 17.12.2019 beantragte der Beschwerdeführer (Bf.) die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2008 (Änderung gem. § 295 Abs 1 BAO zu Bescheid vom 18.09.2009) vom 18. Juli 2012 gem. § 295 Abs. 1 und 4 BAO sowie die Nichtfestsetzung der Anspruchszinsen gem. § 205 Abs. 6 BAO.

Begründet wurden diese Anträge damit, dass mit dem Beschluss des Bundesfinanzgerichtes vom 30. Oktober 2019 (GZ. RV/7103130/2013) der Bescheid über die Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO für das Jahr 2008 vom 2. Juli 2012 betreffend die ***3*** (kurz: Y) vom 21. September 2012 als Nichtbescheid qualifiziert worden war. Es greife die Nichtverjährbarkeit nach § 209a Abs. 2 und 4 BAO, die Anträge gem. § 295 Abs. 1 und 4 BAO seien somit vor Eintritt der Verjährung gestellt worden.

Mit Bescheid vom 13.1.2020 wurden der Antrag gem. § 295 Abs.1 BAO als nicht zulässig und jener gem. § 295 Abs. 4 BAO als verspätet zurückgewiesen. Der Antrag gem. § 205 Abs. 6 BAO wurde abgewiesen.

Die innerhalb der verlängerten Rechtsmittelfrist eingebrachte Beschwerde richtet sich nur gegen die Zurückweisungen der Anträge gem. § 295 Abs. 1 und Abs. 4 BAO. In der Begründung der Beschwerde wird wiederum auf die Nichtverjährbarkeit nach § 209a Abs. 2 und 4 BAO verwiesen. Die Befristung des Antragsrechts gem. § 295 Abs. 4 BAO mit der für

Wiederaufnahmeanträge geltenden Frist würde eine verfassungswidrige Beschränkung darstellen (VfGH 4.12.2019, G 159/2019-13 Rz).

Gegen die abweisende BVE vom 22.4.2020 richtet sich der nunmehrige Vorlageantrag vom 20.5.2020.

Stellungnahme: Unter Verweis auf die Begründung der BVE wird beantragt, die Beschwerde als unbegründet abzuweisen."

Am 4. Jänner 2021 reichte der Bf. folgende **Eingabe** beim Bundesfinanzgericht ein:

"Als Begründung haben wir im beschwerdegegenständlichen Antrag vom 17.12.2019 zusammengefasst ausgeführt, dass der Einkommensteuerbescheid 2006 vom 18. Juli 2012 gemäß Beschluss des Bundesfinanzgerichts vom 30. Oktober 2019 (GZ. RV/7103130/2013) auf eine Erledigung gestützt worden ist, der keine Bescheidqualität („Nichtbescheid“) zukommt. Aus diesem Grund wurde von uns gemäß § 295 Abs 4 BAO die Aufhebung des abgeleiteten Einkommensteuerbescheids 2008 vom 18. Juli 2012 (vgl. Beilage 2: Antrag auf Aufhebung des Einkommensteuerbescheides gemäß § 295 Abs 4 BAO vom 17.12.2019 samt Beschluss des Bundesfinanzgerichts vom 30. Oktober 2019 [GZ. RV/7103130/2013]) beantragt.

Unter Bezugnahme auf den von uns eingebrachten Antrag nach § 295 Abs 4 BAO vom 17.12.2019 dürfen wir auf die seit 1.1.2021 geänderte Bestimmung des § 295 Abs 4 BAO hinweisen. Gem. § 295 Abs. 4 BAO sind auf nichtige Feststellungsbescheide (Nichtbescheide) gestützte Änderungsbescheide (= abgeleitete Bescheide i.S.d. § 295 Abs. 1 BAO) auf Antrag der Partei aufzuheben. Der Satz, dass der Antrag vor Ablauf der für Wiederaufnahmsanträge nach § 304 BAO maßgeblichen Frist zu stellen ist, wurde vom VfGH als verfassungswidrig aufgehoben (vgl. Beilage 3: Kundmachung der Bundeskanzlerin über die Aufhebung des letzten Satzes des § 295 Abs 4 der Bundesabgabenordnung durch den VfGH). Gemäß § 295 Abs. 4 BAO idF BGBl. Nr. 194/1961, zuletzt geändert durch BGBl Nr. 2/2020, in Kraft seit 1.1.2021, sind daher auf nichtige Feststellungsbescheide (Nichtbescheide) gestützte Änderungsbescheide auf Antrag der Partei - ohne Berücksichtigung einer Antragsfrist - aufzuheben, (vgl. Beilage 4: § 295 BAO idF BGBl. Nr. 194/1961, zuletzt geändert durch BGBl Nr. 2/2020, in Kraft seit 1.1.2021)."

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Sachverhalt

Das BFG geht vom o.a. unstrittigen Sachverhalt laut Aktenlage aus.

Der Erstveranlagungsbescheid vom 9.9.2009, der erklärungsgemäß ergangen ist, wurde mit Einkommensteuerbescheid 2008 vom 18.7.2012 gem. § 295 Abs. 1 BAO geändert. Die

Grundlage für diese Änderung war die Erledigung vom 2.7.2012 an die ***3***, (StNr X), ***2*** ist aktenkundig, an der der Beschwerdeführer (im Folgenden kurz: Bf.) beteiligt war.

Gegen diesen Feststellungsbescheid wurde am 21.9.2012 Berufung (nunmehr Beschwerde) erhoben. Am 30.10.2019 wies das Bundesfinanzgericht (im Folgenden kurz: BFG) die Berufung zu GZ: RV/7103130/2013 mit Beschluss als unzulässig zurück. In der Begründung hält das BFG ausschnittsweise fest:

„Die angefochtenen Erledigungen wären an die namentlich anzuführenden ehemaligen Gesellschafter zu richten gewesen und hätten allen Personen zugestellt werden müssen.

Im vorliegenden Fall wurde die Vermögensübernahme gemäß § 142 UGB durch die ***5*** mit Beschluss des Landesgerichts vom 29.6.2009 bewilligt und am 30.6.2009 im Firmenbuch eingetragen. Das Finanzamt erließ die als Bescheid intendierten Erledigungen vom 2.7.2012 an die „***3***“. In diesem Zeitpunkt war die Personengesellschaft bereits beendet. In Anbetracht der Rechtslage konnten die Erledigungen des Finanzamtes weder gegenüber dieser nicht mehr existenten KG noch gegenüber den ehemaligen Gesellschaftern der KG, an welche diese Erledigungen nicht gerichtet waren, Rechtswirkungen entfalten und sind daher ins Leere gegangen (vgl. z.B. VwGH27. 8. 2008, 2006/15/0256).

Den an ein nicht mehr bestehendes Rechtsgebilde gerichteten angefochtenen Erledigungen kommt somit keine Bescheidqualität zu. Die Beschwerde war daher mangels rechtswirksam erlassener Bescheide gemäß § 260 Abs. 1 lit. a BAO als nicht zulässig zurückzuweisen (vgl. VwGH 28.6.2012, 2008/15/0332; Ritz, BA06, §260 Tz 8)."

Der Bf brachte die Beschwerde rechtzeitig innerhalb der aufgrund von Fristverlängerungsanträgen verlängerten Beschwerdefrist ein.

Sache des Beschwerdeverfahrens:

Der Spruch des Bescheides vom 13.1.2020 lautet im Wesentlichen wie folgt: „Der Antrag des Bf betreffend Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2008 gern. § 295 Abs. 1 BAO wird zurückgewiesen und der Antrag gem. Abs 4 leg cit wird abgewiesen." Demgegenüber wird in der Begründung des Bescheides zur Erledigung des Antrags gem. § 295 Abs. 4 BAO erläutert, warum der Antrag zurückzuweisen war.

Ad Antrag gem. § 295 Abs. 4 BAO:

Geht aus dem Inhalt des Bescheides, mit dem der Antrag abgewiesen wurde, zweifelsfrei hervor, dass die Behörde die Zulässigkeit einer meritorischen Entscheidung verneint hat, so liegt in der an Stelle einer Zurückweisung des Antrages erfolgten Abweisung lediglich ein Vergreifen im Ausdruck mit dem Ergebnis, dass mit dem Bescheid keine meritorische

Entscheidung in Form einer Abweisung des Antrages vorgenommen wurde (VwGH 11.7.2014, 2012/17/0176 mWN).

Aus dem Inhalt des Bescheides vom 13.1.2020 geht zweifelsfrei hervor, dass die Behörde die Zulässigkeit einer meritorischen Entscheidung über den Antrag auf Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2008 gem. § 295 Abs. 4 BAO wegen Verspätung mit Hinweis auf § 295 Abs. 4 und § 304 BAO abgelehnt hat. Mit dem Bescheid vom 13.1.2020 wurde daher nicht in der Sache über den Antrag auf Aufhebung nach § 295 Abs. 4 BAO entschieden. „Sache“ im Beschwerdeverfahren ist daher allein die Frage, ob der Antrag auf Aufhebung gem. § 295 Abs. 1 BAO und der Antrag auf Aufhebung gem. § 295 Abs. 4 BAO zu Recht zurückgewiesen wurden (vgl. hierzu VwGH 2.3.2006, 2005/15/0125).

Zur rechtzeitigen Antragstellung nach § 295 Abs. 4 BAO:

Die Abgabenbehörde zog für ihre Entscheidung über den Antrag nach § 295 Abs. 4 BAO die zu diesem Zeitpunkt geltende Bestimmung des § 295 BAO i.d.F. BGBl I 2019/62 heran. In § 295 Abs. 4 letzter Satz BAO wird darin auf § 304 BAO verwiesen, der vorsieht, dass nach Eintritt der Verjährung eine Wiederaufnahme des Verfahrens nur zulässig ist, wenn sie (lit a) vor Eintritt der Verjährungsfrist beantragt wird, oder (lit b) innerhalb von drei Jahren ab Eintritt der Rechtskraft des das Verfahren abschließenden Bescheides beantragt oder durchgeführt wurde.

Auf dieser Grundlage kam die Abgabenbehörde zu dem Schluss, dass der vom Bf. gestellte Antrag auf Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2008 gem. § 295 Abs. 4 BAO verspätet war.

Mit Erkenntnis vom 4.12.2019, G 159/2019-13 u.a. hob der VfGH den letzten Satz des § 295 Abs. 4 BAO als verfassungswidrig auf und sprach aus, dass die Aufhebung mit Ablauf des 31.12.2020 in Kraft tritt.

Im Zuge des Covid-19-StMG, BGBl I 2021/3 BAO vom 7.1.2021 wurde § 295 Abs. 4 BAO wie folgt geändert:

„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 Abgabenfestsetzung 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."

Die Bestimmung des § 295 Abs. 4 BAO idF BGBl I 2021/3 ist mit 8.1.2021 in Kraft getreten.

Ein Verweis auf § 304 BAO ist nicht mehr vorgesehen, vielmehr sieht die nunmehr geltende Bestimmung des § 295 Abs. 4 BAO vor, dass der **Antrag auf Aufhebung innerhalb eines Jahres ab Rechtskraft der Zurückweisung zu stellen ist.**

Nach der Rechtsprechung des VwGH ist bei Änderungen verfahrensrechtlicher Rechtsvorschriften im Allgemeinen das neue Recht ab dem Zeitpunkt seines Inkrafttretens anzuwenden, und zwar auch auf solche Rechtsvorgänge, die sich vor Inkrafttreten des neuen Verfahrensrechtes ereignet haben (VwGH 30.9.2015, 2012/15/0111; 17.11.2020, Ra 2019/13/0067). Für das im Rechtsmittelverfahren anzuwendende Recht hält der VwGH in seiner Rechtsprechung ausdrücklich Folgendes fest: *„Die Gesetzmäßigkeit eines vor dem Verwaltungsgerichtshof angefochtenen Bescheides ist grundsätzlich nach der im Zeitpunkt der Erlassung des Bescheides geltenden Rechtslage zu beurteilen. Die Rechtsmittelbehörde hat also im Allgemeinen - insbesondere abgesehen von dem bei der Anwendung materiellen Abgabenrechts zu beachtenden Grundsatz der Zeitbezogenheit der Abgaben - das im Zeitpunkt der Erlassung des Rechtsmittelbescheides geltende Recht anzuwenden (VwGH 30.4.2003, 2002/16/0076 m.w.N.; vgl. so auch VwGH 24.3.2009, 2006/13/0149; 27.9.2012, 2012/16/0090).*

Eine wie vom VwGH angesprochene Ausnahme von der allgemeinen Regelung, wonach grundsätzlich die im Zeitpunkt der Entscheidung maßgebliche Sach- und Rechtslage anzuwenden ist, ist im konkreten Fall nicht zu erblicken.

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, G159/2019, 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 Abgabenfestsetzungsbescheid 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 **betreffend des Antrages des Bf auf Aufhebung des gegenstdl.**

Einkommensteuerbescheides iSd § 295 Abs. 4 BAO gemäß § 279 BAO aufzuheben (vgl Ritz,

BAO⁶, § 279 Tz 6, mwN).

Dadurch ist der Antrag auf Bescheidaufhebung gem. § 295 Abs. 4 BAO vom 17.12.2019 wiederum unerledigt.

Ad Antrag gem. § 295 Abs. 1 BAO:

Um Wiederholungen zu vermeiden wird auf die Begründungen des Finanzamtes zum Antrag gem. § 295 Abs. 1 BAO im beschwerdegegenständlichen Bescheid vom 13.1.2020 sowie in der BVE hingewiesen, und sind diese Begründungen auch ausdrücklich Begründungsteile dieses Erkenntnisses des Bundesfinanzgerichts. Die Zurückweisung dieses Antrages gem. § 295 Abs. 1 BAO ist zu Recht ergangen, die Beschwerde gegen den Bescheid über die Zurückweisung des Antrages gem. § 295 Abs. 1 BAO wird abgewiesen.

Im fortgesetzten Verfahren wird die belangte Behörde über den nunmehr wieder unerledigten verfahrenseinleitenden Antrag gem. § 295 Abs. 4 BAO des Beschwerdeführers vom 17.12.2019 meritorisch zu entscheiden haben.

Nichtzulassen der 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.

Da das gegenständliche Erkenntnis der Rechtslage und hRspr folgt, ist die Revision an den Verwaltungsgerichtshof nicht zulässig. Eine über den Individualfall hinaus relevante Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung liegt nicht vor.

Wien, am 31. März 2021